



UNIVERSIDAD DE ALMERÍA

TRABAJO FIN DE GRADO

**“EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES: COMPETENCIAS
NORMATIVAS DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS FRENTE AL PRINCIPIO
DE IGUALDAD”**

AUTORA: M^a del Carmen Bonilla Cara

DIRECTOR: José Antonio Cordero García

Grado en Derecho

Curso Académico 2016-2017

Almería, julio de 2017

ÍNDICE	Página
1.- INTRODUCCIÓN.	4
2.- EVOLUCIÓN HISTÓRICA DEL IMPUESTO DE SUCESIONES.	
2.1.- Origen	5
2.2.- Edad Media	5
2.3.- Edad Moderna	6
2.4.- Edad Contemporánea	7
3.- NOTAS ESENCIALES DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES.	
3.1.- Naturaleza	15
3.2.- Hecho Imponible	16
3.3.- Sujetos Pasivos	17
3.4.- Base Imponible	17
3.5.- Base Liquidable	17
3.6.- Cuota Tributaria	18
4.-EVOLUCIÓN DE LA CESION DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES A LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS.	18
5.-LOS BENEFICIOS FISCALES ESTABLECIDOS POR LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS EN BASE A SUS COMPETENCIAS NORMATIVAS: ESPECIAL ATENCIÓN A LAS REDUCCIONES EN LA BASE IMPONIBLE Y A LAS BONIFICACIONES EN CUOTA.	
5.1.- Comunidad Autónoma de Andalucía	23
5.2.- Comunidad Autónoma de Aragón	25
5.3.- Comunidad Autónoma de Asturias	28
5.4.- Comunidad Autónoma de Baleares	29
5.5.- Comunidad Autónoma de Canarias	33
5.6.- Comunidad Autónoma de Cantabria	36
5.7.- Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha	37
5.8.- Comunidad Autónoma de Castilla y León	38

5.9.- Comunidad Autónoma de Extremadura	39
5.10.- Comunidad Autónoma de Madrid	41
5.11.- Comunidad Autónoma de Murcia	43
5.12.- Comunidad Autónoma de La Rioja	44
5.13.- Comunidad Autónoma Valenciana	45
5.14.- Comunidad Autónoma de Galicia	46
5.15.- Comunidad Autónoma de Cataluña	47
5.16.- Comunidad Foral de Navarra	50
5.17.- Comunidad Autónoma del País Vasco	51
5.18.- Ciudad Autónoma de Ceuta y Melilla	51
 6.- CLASIFICACIÓN Y VALORACIÓN DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS EN ATENCIÓN A LOS BENEFICIOS FISCALES TRATADOS	
6.1.- Clasificación	51
6.2.- Valoración	53
 7.- CONCLUSIONES	55
 BIBLIOGRAFÍA	57
 NORMATIVA	58

1.-INTRODUCCIÓN.

El presente trabajo de fin de grado pretende realizar un estudio, desde el origen hasta la actualidad, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, atendiendo a las competencias normativas de cada Comunidad Autónoma y al principio de igualdad tributaria, regulado en el art.31.1. de la Constitución Española.

Para ello, he ido analizando desde la primera manifestación de un impuesto sobre las transmisiones hereditarias en Roma en el año 6 D.C., hasta llegar a la regulación que tenemos en la actualidad mediante la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, desarrollada por el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones; pasando por la regulación que había en la Edad Media, en la Edad Moderna y en la Edad Contemporánea, haciendo también un especial hincapié, en la evolución de la cesión del Impuesto a las Comunidades Autónomas. Para ello, he ido analizando, a través de diversos autores, la normativa que había en cada momento.

El objeto de estudio elegido para la realización de este TFG, responde a motivaciones personales, relacionadas estas con mis estudios académicos y a la relevancia social que tiene en la actualidad. Considero que todo Graduado en Derecho, debe de tener unos conocimientos amplios y profundos de los tributos que nos vamos a encontrar en nuestra vida cotidiana. Pienso, que tenemos que tener conocimientos respecto a los orígenes, evolución y situación actual en cada Comunidad Autónoma del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, lo que contribuirá en buena medida en nuestro futuro profesional para poder ayudar a quienes lo necesiten.

El Impuesto de Sucesiones y Donaciones genera deudas tributarias muy distintas en unas y otras Comunidades Autónomas, lo cual atenta al principio de igualdad (art.31.1.CE). El ejercicio de competencias normativas por las CCAA provoca que haya distintas cargas fiscales en unas y otras, pero la existencia de diversos gravámenes, no significa que se esté actuando de forma contraria a la Constitución Española.¹

Por tanto, los objetivos de la presente propuesta de investigación son los siguientes:

- Hacer una evolución histórica desde la primera manifestación sobre las transmisiones hereditarias en Roma en el año 6 d.C. hasta la actualidad.
- Definir los elementos esenciales del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

¹ VARONA ALABERN, J.E., “Razones constitucionales para la rehabilitación y la necesaria reforma del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”, Revista Quincenal Fiscal núm.16/2014, Ed. Aranzadi, S.A.U., Madrid, 2014, pg. 6.

- Analizar la evolución de la cesión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones a las Comunidades Autónomas, como consecuencia de la aprobación de la Constitución Española de 1978, donde se determinó el Estado de las autonomías.
- Analizar los beneficios fiscales establecidos por las Comunidades Autónomas, atendiendo especialmente a las reducciones en la base imponible y a las bonificaciones en la cuota.
- Clasificar las Comunidades Autónomas atendiendo a las bonificaciones que se puede aplicar en su cuota tributaria y las limitaciones que disponen para ello.
- Valorar la situación de desigualdad tributaria que tenemos en la actualidad, atendiendo al lugar de residencia del sujeto pasivo y proponer una serie de medidas para una posible reforma del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

2.- EVOLUCIÓN HISTÓRICA DEL IMPUESTO DE SUCESIONES.

2.1.- Origen.

En Roma fue donde tuvo lugar la primera manifestación de un impuesto sobre las transmisiones hereditarias. Era conocido como la *vigesima hereditatum* y el fin que pretendía era crear un fondo para recompensar el esfuerzo a los soldados romanos.² Cuando Octavio Augusto consiguió que se aprobara la *vigesima hereditatum*, fue en el año 6 d.C, la cual también sería aplicable en Hispania y en el resto del Imperio. El objeto del impuesto, era gravar la translación de dominio como consecuencia del fallecimiento de una persona; por lo tanto, el hecho imponible es la adquisición de bienes a través de la sucesión testamentaria, las sucesiones intestadas y la adquisición de bienes y derechos mediante el legado. Respecto a los sujetos pasivos, eran los ciudadanos que iban a suceder, bien fuese por testamento, por ley o mediante legado. Así mismo, los únicos que estaban exentos de pagar el impuesto eran los parientes cercanos y los pobres.

Respecto a la Base Imponible, estaba formada por todos los bienes del causante a partir del mínimo exento (100.000 sesteracios). Del conjunto de la masa patrimonial que dejaba el causante, se descontaban los gastos de funeral y los de la última enfermedad según el estatuto social del fallecido.

² Vid. CAZORLA PRIETO, L; MONTEJO VELILLA, S., *El Impuesto de Sucesiones y Donaciones*, Ed. Civitas, S.A., Madrid, 1991, p.83 y ss.

El tipo de gravamen que se dispuso fue del 5% y el devengo del impuesto se estableció en el momento de la llamada hereditaria para los herederos necesarios y para los herederos voluntarios, en el momento de la aceptación.³

2.2.- Edad Media.

Más adelante, tuvieron lugar las reformas de Dioclesano y la *vigesima hereditatum* fue suprimida no dando lugar a ninguna figura parecida hasta siglos posteriores, debido a que en la Edad Media y casi hasta el siglo XIX, tanto los señores feudales y la Iglesia compartían el poder tributario con el monarca. Por ello, eran los señores feudales los que cobraban una cantidad de dinero a sus vasallos debido a su muerte, a través de *nuncio*, *luctuosa*, *mortuarium*, *laxatio*, etc.

La luctuosa era un gravamen sobre las sucesiones, el cual no tenía cuota fija y en ocasiones era admisible que fuesen cosas que el causante indicaba en su testamento. Este gravamen era exigible a los vasallos que no tenían herederos naturales para poder deferir su herencia por testamento.⁴

Este impuesto se consideró que era muy gravoso, motivo que dio lugar a que en el Concilio de Compostela de 1114 se estableciera que no tenían que someterse al impuesto quienes continuaran cultivando las heredades de sus padres y parientes.

2.3.- Edad Moderna.

En el año 1492, una vez que finalizó la reconquista, se necesitaban recursos además de existir una fiscalidad deteriorada y distinta en cada territorio. Así mismo, en estos momentos de la Edad Moderna, la Iglesia Católica, los señores y algunos municipios cobraban una cantidad de dinero por la muerte de una persona que no estaba determinada y atendía a la naturaleza de la muerte. Este tributo fue poco querido entre el pueblo, por lo que no pudo imponerse hasta finales del siglo XVIII, aunque anteriormente se intentó establecer.

Tanto con el reinado de Carlos II como con el de Felipe V, se intentó gravar las herencias pero fue imposible hacerlo debido a la impopularidad del impuesto.

En el año 1798, Carlos IV, a través de la Real Cédula de 25 de septiembre, impuso que los legados y las herencias que tuviesen lugar en sucesiones colaterales se sometieran a contribución. El tipo de gravamen era de un 2% del valor líquido y las herencias entre ascendientes y descendientes en línea recta y las que se realizaban en favor del alma, quedaban exentas.

³ Vid. APARICIO PÉREZ, A., *Gravámenes Sucesorios. Aplicación en el ámbito estatal, autonómico y local*, Ed. Dykinson, S.L., Madrid, 2014, pg.19 y ss.

⁴Vid. APARICIO PÉREZ, A., *Gravámenes Sucesorios. Aplicación en el ámbito estatal, autonómico y local*, op.cit., pg.29 y ss.

2.4.- Edad Contemporánea.

Las Cortes de Cádiz a través de Decreto de 3 de mayo de 1811 crearon un gravamen para las sucesiones conocido con el nombre de Manda Pía Forzosa, con el fin de ayudar a las víctimas de la guerra de la Independencia. El pago que se realizaba era de 12 reales de vellón en España y 60 en los dominios de América y Asia por cada herencia que se realizase por testamento o *ab intestato*.⁵

Fue en el trienio liberal, a través del Decreto de Cortes de 29 de junio de 1821, cuando se fijó un Impuesto sobre Transmisiones y Herencias a través del cual, se somete a tributación las sucesiones en el ámbito más amplio de los derechos de registro para actos civiles, judiciales y extrajudiciales, que fue anulado en el año 1822.

El impuesto permaneció de esta forma hasta el año 1845, debido a que con la reforma tributaria de Alejandro Moon, las transmisiones *mortis causa* iban a estar sometidas al “Derecho de Hipotecas”, el cuál fue una de las piezas fundamentales del sistema tributario español, porque desde que tuvo lugar esta reforma tributaria, la imposición de las herencias en España se ha realizado dentro de este impuesto. Mediante el Derecho de Hipotecas, se realizó la tributación de las herencias mediante la elevación de los tipos y sujetando a tributación a los descendientes naturales. Sin embargo, los legítimos seguían exentos y se impuso un recargo en las sucesiones abintestato; mientras que, los grados se consideraban siempre civiles y de consanguinidad.

El 29 de julio de 1830, se publicaron instrucciones para hacer efectivo el impuesto gradual sobre las sucesiones de vínculos, mayorazgos y patronatos de legos, y sobre las herencias, mejoras y legados, así como para la administración y recaudación del Derecho de Hipotecas. Atendiendo a las sucesiones, los tipos impositivos fluctuaban entre el 2% entre herencias entre cónyuge y un 12% entre herederos abintestato de cuarto grado. Es importante señalar, que debido a la impopularidad del gravamen, fue derogado mediante la Ley de Presupuestos de 26 de mayo de 1835.⁶

En el año 1845, mediante la Ley de 23 de mayo se lleva a cabo una de las más grandes reformas fiscales de nuestro país. Es conocida como la Reforma Tributaria de Mon-Santillán, y supuso, la instauración de un verdadero sistema tributario⁷, pasándose de una Hacienda

⁵ Vid. APARICIO PÉREZ, A., *Gravámenes Sucesorios. Aplicación en el ámbito estatal, autonómico y local*, op. cit., pg.34.

⁶ Vid. APARICIO PÉREZ, A., *Gravámenes Sucesorios. Aplicación en el ámbito estatal, autonómico y local*, op. cit., pg.38.

⁷ Vid. ESTAPÉ RODRIGUEZ, F., *La reforma tributaria de 1845*, Instituto de Estudios Fiscales, Ed. Ministerio de Hacienda, Madrid, 1971.

patrimonial a otra moderna⁸. Con esta reforma, sólo se sometía a tributación las transmisiones de bienes inmuebles y quedaban exentas de tributación las herencias en línea recta de ascendientes o descendientes y las adquisiciones que se hagan en nombre y por interés general del Estado. Para las herencias se establecieron tipos que oscilaban entre el 1% (colaterales de 2º grado, hijos naturales y cónyuge) y el 8% (grados más distantes al cuarto y extraños). Para algunos autores, con esta Ley se establece en España un sistema tributario que hasta entonces no había existido. Esta reforma supuso que el gravamen sucesorio se integrara con la Manda Pía Forzosa y el Derecho de Hipotecas. Por ello, el Nuevo Derecho de Hipotecas englobaba el derecho de hipotecas, alcabala, manda pía forzosa e impuesto sucesorio y su finalidad era recaudatoria y de garantía de la propiedad inmueble. La finalidad de este impuesto era garantizar y proteger la propiedad privada de los ciudadanos y en las bases que presentó el Gobierno para el Derecho de Hipoteca sólo se especificaban los hechos impositivos, los sujetos pasivos y los tipos impositivos. Este gravamen tuvo muchas quejas porque Hacienda pretendía utilizar el impuesto como instrumento para comprobar la riqueza inmueble.⁹

La Real Orden de 17 de mayo de 1846 declaró exentas las dotes de padres a hijos por estimarlas como herencias anticipadas. Así mismo, el Real Decreto de 11 de junio de 1847 modificó los tipos impositivos de las herencias y redujo al 2% el tipo aplicable a las transmisiones onerosas. A través de la Circular de 20 de febrero de 1850 liberó del pago del impuesto a los legados de ascendientes a favor de los descendientes en línea recta, fundamentada en la protección del patrimonio familiar que realiza el Estado. La Real Orden de 30 de abril de 1852 sometió las donaciones “inter vivos” de ascendientes a favor de descendientes en línea recta al 0,5% y mediante el Real Decreto de 26 de noviembre de 1852 se modificaron los tipos de gravamen con el fin de dar distinto tratamiento a las herencias y a los legados. Además, mediante la Ley de 2 de noviembre de 1861, se le atribuye la liquidación del Impuesto a las Administraciones de Hacienda Provinciales y de los Registros de los partidos. Como consecuencia de la Real Orden de 14 de junio de 1866, se estableció la no sujeción de las cantidades en metálico dejadas en el testamento a favor de los pobres.¹⁰

Más adelante, mediante la Ley de Presupuestos de 29 de junio de 1867 paso a llamarse “Impuesto sobre Traslaciones de Dominio” y se estableció que se tenían que someter a tributación las sucesiones en línea directa, se modificaron los tipos de la escala de las

⁸ Vid. F. COMÍN, R. VALLEJO, *La Reforma Tributaria de Alejandro Mon de 1945*, Seminario de Economía del Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986, pág. 4.

⁹ Vid. APARICIO PÉREZ, A., *Gravámenes Sucesorios. Aplicación en el ámbito estatal, autonómico y local*, op. cit., pg.41.

¹⁰ Vid. APARICIO PÉREZ, A., *Gravámenes Sucesorios. Aplicación en el ámbito estatal, autonómico y local*, op. cit., pg.41-43.

herencias, por el cual, se estableció un distinto trato fiscal de las herencias y los legados, valorando el usufructo en el 25% del valor de los bienes, aunque no tuvo éxito debido a la impopularidad y a los defectos técnicos derivados del trato de favor hacia la transmisión mortis causa de muebles y valores. El tipo que se fijó fue del 1% para los bienes raíces y del 0,25% para bienes semovientes y muebles. Con esta Ley de Presupuestos se subieron las tarifas y se fijaron una serie de cautelas y obligaciones a los registradores, notarios, curas y alcaldes para que facilitaran los datos sobre las defunciones a la Administración y fuese posible su aplicación.¹¹

En el año 1868, en la revolución liberal tuvo lugar una Reforma Fiscal, donde estaban en contra del gravamen sobre sucesiones porque afectaba a la libertad de disposición, además de atribuirle la exacción del impuesto a los Registradores de la Propiedad y en las Administraciones Provinciales de Hacienda, a los oficiales Letrados que sustituían a los contadores de hipotecas.

A través de la Ley de Presupuestos de 1869 se quedaron exentas las transmisiones hereditarias en línea recta. Esta exención duró muy poco, porque en la Ley de Presupuestos de 26 de diciembre de 1872 se estableció el Impuesto de Derechos Reales y Transmisión de Bienes y se volvió a gravar las transmisiones hereditarias en línea recta. Por lo tanto, quedarán sometidas al Impuesto las traslaciones de dominio de bienes inmuebles y derechos reales (al 3%), las transmisiones de bienes muebles a título gratuito (por las escalas de las herencias), las transmisiones hereditarias, valorándose los usufructos en el 25% del valor total de los bienes como era anteriormente. Se sometió igualitariamente las transmisiones hereditarias de los bienes muebles e inmuebles y la sujeción de los legados a favor del alma¹², es decir,

¹¹ Vid. APARICIO PÉREZ, A., *Gravámenes Sucesorios. Aplicación en el ámbito estatal, autonómico y local*, op. Cit., pg.43.

¹² Vid. MANRESA Y NAVARRO, J.M., *Comentarios al Código Civil Español*, Ed. Centro de Enseñanza y Publicaciones, S.A., Madrid, 1951, Tomo VI, pg.29. El art. 747 del Código Civil dispone que si el testador dispusiere del todo o parte de sus bienes para sufragios y obras pías en beneficio de su alma, haciéndolo indeterminadamente y sin especificar su aplicación, los albaceas venderán los bienes y distribuirán su importe dando la mitad al Diocesano para que lo destine a los indicados sufragios y a las atenciones y necesidades de la Iglesia, y la otra mitad al Gobernador Civil correspondiente para los establecimientos benéficos del domicilio del difunto, y en su defecto, para los de la provincia. Establece el Código en este artículo un precepto sin precedentes en nuestra antigua legislación, puesto que no pueden ser considerados como tales precedentes ni las especiales prescripciones relativas a las mandas forzosas que se referían a una escasa parte de la herencia, teniendo lugar en todas las sucesiones, ni la Real Cédula de 30 de mayo de 1830. Pero, si bien no por ley, por la costumbre, fue introducida y extendida la disposición especial, instituyendo por heredera o legataria el alma del testador, desde que, por consecuencia de la reforma llevada a cabo por el Ordenamiento de Alcalá, no fue precisa la institución del heredero. Algunos tratadistas han creído que en virtud de la Real Cédula antes citada habían quedado prohibidas esas instituciones; pero dicha disposición sólo se limitó a prohibir que el confesor del testador fuera legatario o mero ejecutor únicamente de las obras pías ordenadas por el testador, y por lo tanto, no debe ampliarse su precepto a otros casos distintos de los expresamente indicados en el mismo. El art.747 CC se ocupa de la institución genérica a favor del alma, y como ésta no puede ser heredera ni legataria, por falta de personalidad, es necesario que se designe por el testador la persona que ha de cumplir su voluntad,

cuando un testador, después de hacer varios legados, "instituye y nombra por su universal heredera a su alma" y designa dos albaceas testamentarios con carácter de contadores-partidores, a los cuales da la facultad de incautarse de los bienes, cobrar créditos, pagar deudas y enajenar cuantos bienes constituyen la herencia, si lo estimasen conveniente para el cumplimiento de su misión¹³. El Impuesto será conocido generalmente como "Derechos reales" por la nueva sujeción de los derechos reales sobre los inmuebles.

A partir de la Ley de 6 de agosto de 1873, las transmisiones sucesorias tuvieron nuevos cambios donde el tipo de gravamen para las herencias oscilaba entre el 1% y el 8%; mientras que, para los legados y donaciones oscilaba entre el 1,50% y el 10%.

Con la Ley de 26 de junio de 1874 se volvió a gravar con carácter definitivo las herencias directas al 1%.

Con la Ley de 2 de abril de 1900 tuvo lugar la Reforma Tributaria de Raimundo Fernández Villaverde relacionada con el Impuesto sobre Derechos Reales, mediante la cual desgrava los actos contractuales para fomentar la riqueza nacional y las adquisiciones gratuitas y lucrativas de pequeños capitales para beneficio de las pequeñas fortunas y también estableció la progresión en los tipos. Villaverde fue quien propuso la progresividad en el gravamen de las sucesiones hereditarias, pero no fue aprobada porque el Senado la vetó. Las novedades que podemos resaltar de esta Reforma Tributaria son: la facultad de comprobar el valor de lo declarado de forma necesaria en las sucesiones, se establece cierta progresividad en el impuesto, se fija un mínimo exento para las herencias entre ascendientes, descendientes y cónyuge; así mismo, se declararon exentas las transmisiones hereditarias entre ascendientes, descendientes y cónyuges cuya porción individual fuese inferior a 1.000 pesetas. Además, se gravaban los seguros de vida, se mantuvo el recargo del 20% y la tarifa que estaba establecida en esa época iba desde el 1,40% al 12,60%. Según indica Aparicio Pérez, el objetivo de la

considerándose como carga de la herencia la celebración de los sufragios ordenados. La institución de heredero a favor del alma del testador no estuvo nunca prohibida en nuestras leyes antiguas, ni lo está en el Código Civil, puesto que aparece autorizada en su artículo 747, conforme reconoció siempre la jurisprudencia (S. 6 de abril de 1927). La facultad de disponer un testador de todos o parte de sus bienes para sufragios u obras piadosas en beneficio del alma, no sólo no la prohíbe la ley, sino que, por el contrario, está regulado el ejercicio de este derecho en el art. 747 CC, determinando las reglas a seguir por los albaceas cuando el testador no les hubiera especificado el modo de aplicación de los bienes dejados con aquella finalidad, y puede utilizarse libremente este medio de disponer al amparo del citado precepto legal (S. de 13 de octubre de 1934). La resolución de la Dirección de los Registros de 20 de abril de 1906 declara que con arreglo al art.747 del CC, es válida la institución hecha en favor del alma del testador o de otras personas, y que afectada una finca para el cumplimiento de cargas espirituales y piadosas, sin prohibirse expresamente su enajenación, no existe amortización ni vinculación contraria a las leyes, aunque el testador disponga que se inscriba la finca sucesivamente a favor de los diversos administradores.

¹³ HERENCIA EN FAVOR DEL ALMA, Resolución Del Tribunal Económico-Administrativo Central de 4 de marzo de 1947, pg.1.

Reforma fue desgravar los actos contractuales para fomentar la riqueza nacional así como las adquisiciones lucrativas de pequeños capitales en interés y beneficio de las pequeñas fortunas¹⁴ y establecer la progresión en los tipos en concordancia del sacrificio impositivo con la técnica financiera.

Por Ley de 3 de agosto de 1907 se aprobó la Reforma Tributaria de Guillermo de Osma¹⁵, la cual, por primera vez, retornó la progresividad en el Impuesto de Sucesiones, aunque estaba limitada a las herencias de parientes más lejanos o extraños y las tarifas estaban entre un 16% y un 20%, hasta que en 1910, la escala progresiva se generaliza y se manifiesta plenamente. Así mismo, a través de esta Ley, se pidió a la Abogacía del Estado que se encargase de la liquidación, investigación e inspección del impuesto.¹⁶

Con la Reforma Cobián¹⁷, a través de la Ley de 29 de diciembre de 1910, se generalizó la progresividad a todas las herencias deferidas a parientes colaterales en cualquiera de sus grados y a los cónyuges por su porción no legítima, por lo que quedaba fuera de la progresividad, lo que estaba formado por las herencias entre ascendientes y descendientes y la de los cónyuges por su cuota legal. Esta Ley aumentó los tipos de imposición de las herencias estableciéndolas como progresivas. Sólo se exceptuaron de esta medida la línea recta legítima, legitimada natural y de adopción, además de los cónyuges por la porción legítima. Asimismo se dispuso que los colaterales de grado posterior al 4º se considerasen como extraños en la sucesión abintestato y, se derogó la exención otorgada a las participaciones hereditarias que no excediesen de 1.000 pesetas.

Debido a la Reforma de Bugadall de 29 de abril de 1920, se elevaron los tipos de gravamen, fijando un 25% para las sucesiones *ab intestato* a partir del tercer grado en línea colateral, de forma progresiva, excepto en el caso de las herencias en favor del alma. También se fijaron dos liquidaciones, siendo una para la cuota legal y otra por la porción no legítima en los casos que el cónyuge viudo recibiera más bienes y derechos que su cuota legítima. Es a partir de esta reforma cuando se identifican las donaciones “inter vivos” y “mortis causa” con las herencias.

¹⁴ Vid. APARICIO PÉREZ, A., *Gravámenes Sucesorios. Aplicación en el ámbito estatal, autonómico y local*, op. Cit., pg.51-52.

¹⁵ Guillermo Joaquín de Osma y Scull. Fue ministro de Hacienda en dos de los gabinetes que durante el reinado de Alfonso XIII presidió Antonio Maura, desde el 5 de diciembre de 1903 al 16 de diciembre de 1904 y desde el 25 de enero de 1907 al 23 de febrero de 1908.

¹⁶ Vid. APARICIO PÉREZ, A., *Gravámenes Sucesorios. Aplicación en el ámbito estatal, autonómico y local*, op. Cit., pg.52.

¹⁷ Eduardo Cobián y Roffignac. El 9 de febrero de 1910 se convirtió en titular de la cartera de Hacienda, que ocupó hasta el 3 de abril de 1911.

En el año 1926 tuvo lugar la Reforma de Calvo Sotelo¹⁸, la cual, extendió el impuesto al caudal relicto que gravaba el total de la masa hereditaria, y a través de ella, se establecía que los bienes y derechos que se encontraban en España cuando un sujeto español o extranjero fallecía, estaría sujeto al Impuesto sobre el Caudal Relicto, con independencia del que gravaba las transmisiones hereditarias. Además de establecer un recargo sobre el Impuesto para las transmisiones lucrativas entre colaterales a partir del tercer grado y entre extraños, un tanto por ciento igual al establecido para las transmisiones onerosas. Al mismo tiempo, agravó las penas pecuniarias para la represión del fraude y de la evasión fiscal. El gravamen fue bien acogido por la Doctrina, porque entendía que estaba a favor de un sistema progresista de tributos en la medida en que contribuiría a la distribución equitativa de la renta y de la riqueza. Con esta Reforma, también se estableció una escala de tipos progresivos y se dispuso que forman parte del caudal relicto los bienes y derechos que integraran la herencia transmisible.

Mediante la Reforma Tributaria de 1932, se aprobó una subida en el tipo de las herencias de un 20% y se declaró exento del Impuesto sobre el Caudal Relicto los bienes que había de suceder al causante su cónyuge.

La Reforma Tributaria que realizó José Larraz¹⁹ en el año 1940, elevó los tipos tributarios de las herencias, declaró exentas las que eran inferiores a 1.000 pesetas en las sucesiones de descendientes y cónyuges con la cuota legítima, fijó de oficio el ajuar doméstico y creó el Jurado Central de Derechos Reales, para conocer las variaciones de patrimonio a partir de los datos del Registro de Rentas.

La Reforma Tributaria de 1946 fue llevada a cabo por Joaquín Benjumea Burín²⁰ y supuso que se estableciera el período de 10 años para la prescripción del derecho de la Administración a liquidar el gravamen, se fijó la exención del Impuesto sobre el caudal relicto de las herencias inferiores a 2.000 pesetas y se elevó el tipo de gravamen del 0,25% al 0,30% del Impuesto sobre bienes de las personas jurídicas.²¹

Con la Reforma de 1957, el Impuesto de Derechos Reales y Transmisiones de Bienes, sufrió una modificación, porque solo se consideró como impuestos directos, el gravamen de los

¹⁸ José Calvo Sotelo. Fue ministro de Hacienda entre 1925 y 1930, durante la Dictadura de Primo de Rivera.

¹⁹ José Larraz López. Fue Ministro de Hacienda de España en el segundo gobierno presidido por Francisco Franco. Ocupa este puesto desde el 9 de agosto de 1939 hasta el 19 de mayo de 1941.

²⁰ Joaquín Benjumea Burín. En agosto de 1939 pasó a formar parte del gobierno de Franco al ser nombrado ministro de agricultura; además, asumió con carácter interino la cartera de trabajo. Se mantuvo al frente de ambos ministerios hasta mayo de 1941, cuando pasó a asumir la cartera de Hacienda. Llegó a estar al frente del Ministerio de Hacienda durante una década, hasta julio de 1951.

²¹ Vid. APARICIO PÉREZ, A., *Gravámenes Sucesorios. Aplicación en el ámbito estatal, autonómico y local*, op. Cit., pg.55.

actos *mortis causa*, del caudal relicto y de los bienes de las personas jurídicas. Se fijaron como sujetos pasivos del Impuesto de Derechos Reales, Caudal Relicto e Impuesto sobre Bienes de las Personas Jurídicas, en las transmisiones hereditarias de depósitos, garantías o cuentas corrientes, los herederos o legatarios a quienes se adjudiquen. Así mismo, se dispuso que formarían parte de la masa hereditaria: los bienes de todas clases que hubiesen pertenecido al causante de la sucesión hasta un período máximo de dos meses anteriores a su fallecimiento, salvo prueba de que tales bienes fueron transmitidos por el fallecido y se hallen en poder de persona distinta de un heredero, legatario, pariente dentro del tercer grado o cónyuge de cualquiera de ellos o del causante, o de que la transmisión se ha realizado a título de permuta y en el inventario de los bienes relictos figuren los recibidos con valor equivalente a los entregados; los bienes que durante los tres años anteriores al fallecimiento hubieran sido adquiridos a título oneroso en usufructo por el causante y en nuda propiedad por un heredero, legatario, pariente dentro del tercer grado o cónyuge de cualquiera de ellos o del causante; y, los bienes que hubieran sido transmitidos por el causante durante un plazo de cinco años anteriores a su fallecimiento reservándose el usufructo de los mismos o de otros del adquirente o cualquier otro derecho vitalicio. En esta reforma también se modifica la escala del Impuesto sobre el Caudal Relicto y las escalas de las herencias.²²

Como consecuencia de la Reforma de 11 de junio de 1964, se produjo una separación del gravamen sobre las sucesiones del Impuesto de Derechos Reales y se introducen las siguientes novedades²³: se admite el carácter de impuesto directo del tributo, se suprime el Impuesto sobre el Caudal Relicto, se reduce el número de las tarifas, se aplican las tarifas de forma graduada y sucesiva para evitar saltos, se reduce la tributación del cónyuge viudo, aplicando los mismos tipos que a los descendientes legítimos, se declara exenta la liquidación de la sociedad legal de gananciales, se eleva a 10.000 pesetas la exención de las hijuelas individuales de los cónyuges y descendientes legítimos, se eleva del 2% al 3% el importe del caudal relicto la valoración del ajuar doméstico, se incorpora al Impuesto un gravamen complementario para dotar de medios el Fondo Nacional de Asistencia Social cuando las hijuelas individuales excedan de 10.000 pesetas, se establecen beneficios fiscales para cuando los mismos bienes sufren dos transmisiones en un determinado plazo de tiempo y se eleva el Impuesto sobre los Bienes de las Personas Jurídicas al 0,50 %.

²² Vid. APARICIO PÉREZ, A., *Gravámenes Sucesorios. Aplicación en el ámbito estatal, autonómico y local*, op. Cit., pg.55-56.

²³ Vid. CAZORLA PRIETO, L; MONTEJO VELILLA, S., *El Impuesto de Sucesiones y Donaciones*, op. Cit., pg.86 – 87.

Esta reforma fue la más importante hasta ese momento, después de la de Alejandro Mon y Ramón de Santillán de 1845.

En la actualidad, el Impuesto de Sucesiones está regulado por la Ley 29/1987 de 18 de diciembre y el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Las innovaciones que se introdujeron son las siguientes: se considera al Impuesto como directo, personal y progresivo, se suprime el recargo sobre las herencias superiores a 10.000.000 de pesetas, se suprime el recargo en herencias abintestato a favor de colaterales de tercer y cuarto grado, se suprime el Impuesto sobre los Bienes de las Personas Jurídicas, influye la edad del contribuyente para fijar el tipo impositivo para favorecer a los menores de 21 años, se tiene en cuenta el patrimonio preexistente del contribuyente a efectos de cuantificar el impuesto, se establecen mínimos exentos, se establece la sujeción de los seguros de vida, se fija una tarifa única a la que se aplican los índices correctores, la determinación de la cuota queda vinculada al grado de parentesco, importe de los bienes, edad del sujeto pasivo y el patrimonio preexistente de éste y se le da el carácter de impuesto cedido a las Comunidades Autónomas y a partir del 1 de enero de 1997 se cede también cierta capacidad normativa dentro de límites sobre mínimo exento y tarifas.²⁴

La cesión del gravamen se amplía a través de las Leyes Orgánicas 7/2001 y 21/2001, de 27 de diciembre.

En el año 2009, se aprobó la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre sobre el nuevo sistema de financiación autonómica, por lo que el gravamen de este impuesto se enmarca en la nueva estructura y se delimitó el concepto de residencia habitual.

Mediante el Acuerdo 6/2009, del Consejo de Política Fiscal y Financiera en relación con el Impuesto de Sucesiones y Donaciones, se asumió el compromiso de revisar los puntos de conexión, esto es, los criterios aplicables para entender en qué territorio se ha generado el rendimiento, y a qué Comunidad Autónoma compete, y se redefine el concepto de residencia habitual considerando que es aquella en la cual el causante ha residido mayoritariamente durante un plazo de cinco años.

A través de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, se regula el Sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas de Régimen Común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, al amparo de la cual todas las Comunidades Autónomas han legislado en esta materia.

²⁴ Vid. APARICIO PÉREZ, A., *Gravámenes Sucesorios. Aplicación en el ámbito estatal, autonómico y local*, op. Cit., pg.64.

Atendiendo a esta Ley, se les cede a las Comunidades Autónomas el rendimiento, la gestión, liquidación, recaudación e inspección del impuesto.

Las competencias sobre las que pueden regular las Comunidades Autónomas son: las reducciones en la base imponible, pudiendo mejorar las estatales o establecer reducciones propias, tramos y tarifa del impuesto, cuantías y coeficientes del patrimonio preexistente, deducciones y bonificaciones en la cuota y la gestión y liquidación del impuesto.²⁵

Cada Comunidad Autónoma ha podido ejercitar su capacidad normativa dentro de sus competencias y ha podido introducir modificaciones, lo que da lugar a que haya diferencias en la tributación por este impuesto en las Comunidades Autónomas.

Para establecer cuál es el lugar de tributación hay que tener en cuenta la residencia habitual del fallecido o de quien recibe la donación o la localización del inmueble.

Los fundamentos del Impuesto de Sucesiones y Donaciones son: que el impuesto es de naturaleza directa, contribuye a la redistribución de la riqueza y se procura la armonía con los demás tributos de la imposición directa.

En conclusión, podemos decir, que el Impuesto de Derechos Reales, poco a poco ha ido gravando más cantidad de transmisiones, pasando de estar sólo sometidas las transmisiones mortis causa de bienes inmuebles a estarlo también los bienes muebles. Así mismo, al principio sólo tributaban las transmisiones mortis causa entre colaterales y extraños, y más adelante, también las transmisiones entre parientes de línea recta.

3.- NOTAS ESENCIALES DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES.

3.1.- Naturaleza.

La regulación básica se encuentra en la Ley 29/1987, de 18 de diciembre (LISD) y su desarrollo reglamentario se realizó mediante Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre (RISD).

La Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en su artículo 1, nos indica que el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es de naturaleza directa y subjetiva y grava los incrementos patrimoniales obtenidos a título lucrativo por personas físicas.

Es un impuesto Directo, progresivo e instantáneo, porque el hecho imponible del impuesto tiene lugar en el momento que se produce la sucesión o donación. Es un tributo estatal, de titularidad por tanto del Estado, pero que tiene la característica de ser cedido a las

²⁵ Vid. APARICIO PÉREZ, A., *Gravámenes Sucesorios. Aplicación en el ámbito estatal, autonómico y local*, op. Cit., pg.65.

Comunidades Autónomas con una cierta potestad normativa sobre él en determinados aspectos.²⁶ Se trata de un impuesto cedido a las Comunidades Autónomas, con competencias normativas en cuanto a los aspectos de cuantificación y que se trata de un impuesto sobre las transmisiones a título gratuito a favor de personas físicas.²⁷ Es un impuesto subjetivo, personal y directo que mantiene los dos principios que inspiraban la anterior ordenación del tributo: la cuantía de la adquisición patrimonial y el grado de parentesco entre transmitente y adquirente.²⁸

Las adquisiciones a título lucrativo obtenidas por personas jurídicas no se someten a este tributo, sino que se sujetan a tributación en el IS. El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones grava el incremento de patrimonio que se produce porque se han producido una incorporación de bienes y derechos en el patrimonio de una persona física por la realización de alguno de los hechos imponibles previstos en la Ley y se concibe como complementario de la imposición sobre la renta de las personas físicas.

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es exigible en todo el territorio español, a excepción de lo que hay establecido en los Regímenes Tributarios Forales de Concierto y Convenio Económico vigentes en los Territorios históricos del País Vasco y en la Comunidad Foral de Navarra, y de lo dispuesto en los Tratados o Convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno.

3.2.- Hecho Imponible.

Consiste en el incremento patrimonial gratuito o lucrativo a favor de personas físicas, cuando tiene lugar alguna de las operaciones que dispone el art. 3 LISD y el art.10 RISD, que son:

- a) La adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio.
- b) La adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito “inter vivos”.
- c) La percepción de cantidades por los beneficiarios de contratos de seguro sobre la vida, cuando el contratante sea persona distinta del beneficiario, salvo los supuestos expresamente regulados en el artículo 16.2.a), de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias.

²⁶ GOROSABEL REBOLLEDA, J.M., *Grandes Tratados. Fiscalidad Práctica 2017. IRPF, Patrimonio y Sucesiones y Donaciones*, Ed. Aranzadi, S.A.U. ,Madrid, 2017, pg. 2.

²⁷ GOROSABEL REBOLLEDA, J.M., *Grandes Tratados. Fiscalidad Práctica 2017. IRPF, Patrimonio y Sucesiones y Donaciones*, op. Cit., pg. 1.

²⁸ Vid. APARICIO PÉREZ, A., *Gravámenes Sucesorios. Aplicación en el ámbito estatal, autonómico y local*, op. Cit., pg.141.

3.3.- Sujetos Pasivos.

Es sujeto pasivo, a título de contribuyente, la persona física en la que se produce el incremento patrimonial objeto de gravamen, es decir, el adquirente de los bienes y derechos a título sucesorio²⁹.

Dispone el art.5 LISD que estarán obligados al pago del Impuesto a título de contribuyentes, cuando sean personas físicas:

- a) En las adquisiciones mortis causa, los causahabientes.
- b) En las donaciones y demás transmisiones lucrativas inter vivos equiparables, el donatario o el favorecido por ellas.
- c) En los seguros de vida, los beneficiarios.

El legislador precisa que los contribuyentes han de ser personas físicas, debido a que en el artículo 1 se limitaba el impuesto a las adquisiciones patrimoniales obtenidas por personas físicas.³⁰

El art.6 LISD y el art.17 RISD, dispone que los contribuyentes que tengan su residencia habitual en España se les exigirá el Impuesto por obligación personal, con independencia de dónde se encuentren situados los bienes o derechos que integren el incremento de patrimonio gravado, por la totalidad de los bienes y derechos que adquieran, con independencia de donde se encuentren situados o del domicilio o residencia de la persona o Entidad pagadora. En este caso tributan por la totalidad del incremento de patrimonio gravado con independencia del lugar dónde se encuentren los bienes o sean ejercitables los derechos.

3.4.- Base Imponible.

En las transmisiones *mortis causa*, constituye la Base Imponible del Impuesto, el valor neto de la adquisición individual de cada causahabiente, entendiéndose como tal el valor real de los bienes y derechos minorado por las cargas y deudas que fueren deducibles³¹.

3.5.- Base Liquidable.

La Base Liquidable se obtendrá aplicando en la Base Imponible las reducciones que hayan sido aprobadas por las Comunidades Autónomas. Primero se practican las del Estado y, después, las de las Comunidades Autónomas³².

²⁹ Vid. MARTIN QUERALT, J., TEJERIZO LÓPEZ, J. M., CAYÓN GALIARDO, A., *Manual del Derecho Tributario. Parte Especial*, Ed. Aranzadi, Madrid, 2015, pg. 453.

³⁰ Vid. CAZORLA PRIETO, L; MONTEJO VELILLA, S., *El Impuesto de Sucesiones y Donaciones*, op. Cit., pg. 154 y ss.

³¹ Vid. Artículo 9 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

³² Vid. Artículo 20 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

3.6.- Cuota Tributaria.

Se obtiene aplicando a la cuota íntegra un coeficiente multiplicador atendiendo a la cuantía de los tramos de patrimonio preexistente, que hayan elaborado las Comunidades Autónomas³³.

4.- EVOLUCIÓN DE LA CESIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES A LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS.

Uno de los elementos más importantes de la Constitución Española de 1978 fue la creación de las CCAA, de donde parte el modelo de financiación autonómica, atendiendo al art.2, que proclama la autonomía de las nacionalidades y regiones.

La financiación de las CCAA se encuentra regulada en el Título VIII, pero no está precisada, porque tan solo regula los siguientes aspectos:

- El art.156 CE, reconoce la autonomía financiera de las CCAA para el desarrollo y ejecución de sus competencias de acuerdo con los principios de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles.
- El art.157.1 CE, enumera los recursos de los que disponen las CCAA, los cuáles están constituidos por: a) Impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado; recargos sobre impuestos estatales y otras participaciones en los ingresos del Estado, b) Sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales, c) Transferencias de un fondo de compensación interterritorial y otras asignaciones con cargo a los Presupuestos Generales del Estado, d) Rendimientos procedentes de su patrimonio e ingresos de derecho privado y e) El producto de las operaciones de crédito.
- El art.157.2 CE establece los límites al ejercicio de las competencias tributarias atribuidas a las CCAA, porque no pueden adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio o que supongan obstáculo para la libre circulación de mercancías o servicios.
- El art.157.3 CE hace una previsión para que pueda regularse a través de Ley Orgánica el ejercicio de las competencias financieras que se han mencionado anteriormente, así como las normas para resolver conflictos que pudieran surgir y las posibles formas de colaboración financiera entre las Comunidades Autónomas y el Estado.
- En la Disposición Adicional Tercera, se regula el sistema de financiación de Navarra y el País Vasco.

³³ Vid. Artículo 22 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

El primer sistema de financiación de las CCAA fue redactado a través de la Ley Orgánica de Financiación de las CCAA, de 22 de septiembre de 1980 (LOFCA), pero todas las Comunidades Autónomas no están sometidas al mismo marco normativo. Por un lado tenemos a Navarra y el País Vasco, que se rigen por un sistema de Convenio y Concierto Económico, y por otro, al resto de Comunidades Autónomas que están sometidas a la LOFCA, las cuales, aunque tienen un régimen común, no existe un sistema tributario estricto, es decir, un conjunto ordenado, coherente y sistemático de tributos autonómicos o regionales.³⁴

El art. 157.1.a) de la Constitución Española dispone que son un recurso de financiación de las Comunidades Autónomas, los impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado, pero no especifica las características de la cesión ni detalla que impuestos pueden o no ser objetos de cesión. Ha sido la LOFCA y los Estatutos de Autonomía, quienes han concretado los detalles de la cesión. La cesión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, fue inicialmente establecida por la LOFCA y la Ley 30/1983, de 28 de diciembre, de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas, que fue modificada por la Ley 32/1987, de 22 de diciembre. Lo que se estaba cediendo a las Comunidades Autónomas era el rendimiento territorializado del impuesto estatal de cada una de las Comunidades Autónomas y estaba el Estado delegando sus competencias de gestión, pero sin llegar a ceder el impuesto, que seguía siendo de competencia estatal. Mediante la cesión de los tributos, las Comunidades Autónomas tenían una vía para participar en los ingresos del Estado, porque tenían cedidos los rendimientos de su territorio, aunque las competencias normativas y la titularidad de la gestión eran del Estado. Mediante delegación del Estado a través de la Ley Orgánica 8/1980 y la Ley 30/1983, la gestión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, fueron asumidas por las Comunidades Autónomas.

El sistema de financiación de las Comunidades Autónomas para los años 1992-1996 fue el que articuló la cesión de tributos con la idea de incrementar la corresponsabilidad fiscal,³⁵ la cual se justifica porque se desea que las CCAA sean responsables junto a la Administración

³⁴ Vid. BARBERENA BELZUNCE, I.; MENÉNDEZ GARCÍA, G., *Los Tributos de las Comunidades Autónomas*, Ed. Aranzadi, S.A.U., Madrid, 2015, pg. 3.

³⁵ Vid. CHECA GONZÁLEZ, C., *Propuestas para un Nuevo Modelo de Financiación de las Comunidades Autónomas de Régimen Común, en materia de Impuestos Propios y Cedidos*, Ed. Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, Navarra, 2008, pg.60.

Central, en la determinación de la presión fiscal y en la obtención de ingresos para poder financiar el gasto público debido a los traspasos de competencias de servicios públicos.³⁶

Durante el régimen de cesión de tributos a las Comunidades Autónomas (en el modelo de financiación desde 1997 a 2001), aceptaron la responsabilidad de fijar la presión tributaria en sus territorios, regulándose en la LO 3/1996, de 27 de diciembre, de modificación parcial de la LOFCA, y en la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y medidas fiscales complementarias. Mediante esta regulación se fijó el régimen de cesión de los tributos, atribuyéndole competencias normativas a las Comunidades Autónomas sobre los tipos de gravamen y las bases imponibles o liquidables y las deducciones sobre las cuotas.

Más adelante, en el año 2001, el Consejo de Política Fiscal y Financiera de las Comunidades Autónomas aprobó un nuevo modelo de financiación autonómica, que dio lugar a una modificación de la LOFCA a través de la LO 7/2001, de 27 de diciembre y a la aprobación de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, que regula las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación.

En el 2009 tuvo lugar una reforma del sistema de financiación autonómica, que sería aplicable desde el 1 de enero de 2009. El nuevo sistema de financiación se estableció mediante la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, de modificación de la LOFCA, y la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía. También se aprobó la Ley 23/2009, de 18 de diciembre, que regula el Fondo de Compensación Interterritorial.

La LOFCA en su art.10.1 dispone, que son tributos cedidos los establecidos y regulados por el Estado, cuyo producto corresponda a la Comunidad Autónoma, lo que significa que los impuestos que son objeto de cesión, tanto su establecimiento como su regulación es exclusiva del Estado, mientras que las Comunidades Autónomas tendrán la competencia normativa que se les atribuya y asuman atendiendo al art. 19.2 LOFCA, en virtud del cual, cada Comunidad Autónoma asumirá por delegación del Estado la gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión, en su caso, de los mismos, sin perjuicio de la colaboración que pueda establecerse entre ambas administraciones, todo ello de acuerdo con lo especificado en la Ley que fije el alcance y condiciones de la cesión.

³⁶ Vid. SÁNCHEZ LÓPEZ, M.E., “Una Posible Reforma del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones a la Luz de los Principios Constitucionales”, *Revista Quincenal Fiscal num.18/2015*, Ed. Aranzadi, S.A.U., Madrid, 2015, pg. 8.

Cuando una Comunidad Autónoma no usa las competencias normativas que le conceden los artículos 46 a 52 de la Ley 22/2009, la normativa que será aplicable es la del Estado. Atendiendo al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, las competencias normativas que pueden asumir una Comunidad Autónoma se encuentran reguladas en el art.48 de la Ley 22/2009, el cual dispone que las Comunidades Autónomas podrán asumir competencias normativas sobre:

a) Reducciones de la base imponible: Las Comunidades Autónomas podrán crear, tanto para las transmisiones *inter vivos*, como para las *mortis causa*, las reducciones que consideren convenientes, siempre que respondan a circunstancias de carácter económico o social propias de la Comunidad Autónoma de que se trate. Asimismo, las Comunidades Autónomas podrán regular las establecidas por la normativa del Estado, manteniéndolas en condiciones análogas a las establecidas por éste o mejorándolas mediante el aumento del importe o del porcentaje de reducción, la ampliación de las personas que puedan acogerse a la misma o la disminución de los requisitos para poder aplicarla. Cuando las Comunidades Autónomas creen sus propias reducciones, éstas se aplicarán con posterioridad a las establecidas por la normativa del Estado. Si la actividad de la Comunidad Autónoma consistiese en mejorar una reducción estatal, la reducción mejorada sustituirá, en esa Comunidad Autónoma, a la reducción estatal. A estos efectos, las Comunidades Autónomas, al tiempo de regular las reducciones aplicables deberán especificar si la reducción es propia o consiste en una mejora de la del Estado.

b) Tarifa del impuesto.

c) Cuantías y coeficientes del patrimonio preexistente.

d) Deducciones y bonificaciones de la cuota.

Las deducciones y bonificaciones aprobadas por las Comunidades Autónomas resultarán, en todo caso, compatibles con las deducciones y bonificaciones establecidas en la normativa estatal reguladora del impuesto y no podrán suponer una modificación de las mismas. Estas deducciones y bonificaciones autonómicas se aplicarán con posterioridad a las reguladas por la normativa del Estado.

Así mismo, las Comunidades Autónomas también podrán regular los aspectos de gestión y liquidación. No obstante, el Estado retendrá la competencia para establecer el régimen de autoliquidación del impuesto con carácter obligatorio en las diferentes Comunidades Autónomas, implantando éste conforme cada Administración autonómica vaya estableciendo un servicio de asistencia al contribuyente para cumplimentar la autoliquidación del impuesto.

El art.10.2 de la LOFCA dispone que la cesión del impuesto por parte del Estado a la Comunidad Autónoma se entenderá efectuada cuando haya tenido lugar en virtud de precepto

expreso del Estatuto correspondiente, sin perjuicio de que el alcance y condiciones de la misma se establezcan en una Ley específica, y debido a ello, cada Comunidad Autónoma tiene una ley específica que regula el alcance y las condiciones de la cesión.

La cesión de los tributos puede ser total o parcial (art. 10.3 LOFCA), según se hubiese cedido la recaudación correspondiente a la totalidad de los hechos imponibles contemplados en el tributo de que se trate o únicamente a alguno o algunos de los mencionados hechos imponibles.

Son los art.11 de la LOFCA y 25 de la Ley 22/2009, los que nos dicen que se ceden a las Comunidades Autónomas el rendimiento total del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

El art. 32 de la Ley 22/2009 dispone el alcance de la cesión y los puntos de conexión en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Señala que se cede a la Comunidad Autónoma el rendimiento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones producido en su territorio. Se considera producido en el territorio de una Comunidad Autónoma el rendimiento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de los sujetos pasivos residentes en España, según los siguientes puntos de conexión:

- a) En las adquisiciones *mortis causa*, se cede a la Comunidad Autónoma en la que el causante tenga su residencia habitual a la fecha del devengo del impuesto.
- b) En el caso del impuesto que grava las adquisiciones gratuitas *inter vivos* de bienes inmuebles y derechos sobre los mismos, se ceden a la Comunidad Autónoma en la que radiquen los inmuebles.
- c) En el caso del impuesto que grava las donaciones de los demás bienes y derechos, se cederán a la Comunidad Autónoma donde el donatario tenga su residencia habitual a la fecha del devengo.

El art. 32 de la Ley 22/2009 debe aplicarse unido a lo que se dispone en el art. 28.1.1º.b)³⁷, el cual, haciendo referencia al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, señala que se considerará que las personas físicas residentes en territorio español lo son en el territorio de una Comunidad Autónoma, en el período de los cinco años inmediatos anteriores, contados de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo.

La Ley que le atribuyó competencias normativas a las Comunidades Autónomas en relación con determinados aspectos de los tributos cedidos fue la Ley 14/1996, de 30 de diciembre; aunque la que se encuentra en vigor actualmente es la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por

³⁷ Vid. BARBERENA BELZUNCE, I.; MENÉNDEZ GARCÍA, G., *Los Tributos de las Comunidades Autónomas*, op. Cit., pg. 12.

la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias.

El sistema de financiación de las Comunidades Autónomas se rige actualmente por: la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA), con las modificaciones introducidas en ella por la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, que deroga la anterior Ley 21/2001, de 27 de diciembre, para aquellas Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía que hayan aceptado en Comisión Mixta el sistema regulado en la nueva Ley 22/2009 y la Ley de cesión de tributos del Estado a cada una de las Comunidades Autónomas.

En la actualidad, las Comunidades Autónomas tienen competencia normativa para diseñar los elementos del Impuesto sobre Sucesiones en su territorio, lo que ha dado lugar a que el uso que las CCAA han hecho de este marco competencial, en la mayor parte de los casos, a reducir notablemente la presencia del impuesto dando lugar a un entramado normativo casuístico, disperso y con diferencias importantes entre territorios³⁸.

5.- LOS BENEFICIOS FISCALES ESTABLECIDOS POR LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS EN BASE A SUS COMPETENCIAS NORMATIVAS: ESPECIAL ATENCIÓN A LAS REDUCCIONES EN LA BASE IMPONIBLE Y A LAS BONIFICACIONES EN CUOTA.

5.1.- Comunidad Autónoma de Andalucía.

El Impuesto de Sucesiones y Donaciones en Andalucía se encuentra regulado en el Decreto Legislativo 1/2009, de 1 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos, que ha sido modificado por la Ley 10/2016, de 27 de diciembre, del Presupuesto de la Comunidad Autónoma de Andalucía para el año 2017.

En dicha Ley podemos encontrar una serie de especialidades del Impuesto para las adquisiciones mortis causa que consiste en unas reducciones, que se detallan a continuación:

³⁸ Vid. SÁNCHEZ LÓPEZ, M.E., *Una Posible Reforma del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones a la Luz de los Principios Constitucionales*, Revista Quincenal Fiscal num.18/2015, Ed. Aranzadi, S.A.U., Madrid, 2015, pg. 3.

1º Reducción autonómica para cónyuge y parientes directos por herencias.³⁹ En bases imponibles no superiores a 250.000 € (desde 2017, antes 175.000 €), se aplicará una reducción propia para adquisiciones *mortis causa*, incluidas las de los beneficiarios de pólizas de seguros de vida. El importe de esta reducción de la base imponible consistirá en una cantidad variable, cuya aplicación determine una base liquidable de importe cero. En bases imponibles superiores a 250.000 € e igual o inferiores a 350.000 €, se aplicará una reducción propia que consistirá en una cantidad variable que sumada a las restantes reducciones aplicables no podrá exceder de 200.000 €.

2º Mejora de la reducción de la base imponible por la adquisición *mortis causa* de la vivienda habitual⁴⁰. En esta situación el porcentaje de reducción es del 99,99% del valor de adquisición *mortis causa* de la vivienda habitual de la persona fallecida. Para que se pueda aplicar esta reducción, la vivienda transmitida tiene que haber sido la residencia habitual del que la adquiere al tiempo del fallecimiento del causante. Si la persona que la adquiere no residía ni reside en la vivienda de que se trata, dicha vivienda no tiene el carácter de vivienda habitual para el adquirente, por lo que, como consecuencia, no procede la reducción de la base imponible del Impuesto. El porcentaje de reducción en el supuesto de adquisición *mortis causa* de la vivienda habitual del causante será el que se indica a continuación:

Valor real del inmueble en la BI de cada sujeto pasivo (en euros)	Porcentaje de reducción
Hasta 123.000,00	100%
Desde 123.000,01 hasta 152.000	99%
Desde 152.000 hasta 182.000	98%
Desde 182.000 hasta 212.000	97%
Desde 212.000 hasta 242.000	96%
Más de 242.000	95%

3º Mejoras de la reducción estatal de la base imponible por la adquisición *mortis causa* de empresas individuales, negocios profesionales y participaciones en entidades.⁴¹ Para esta situación, el requisito de mantenimiento de los bienes adquiridos es mejorado debido a que se

³⁹ Vid. Artículo 19 del Decreto Legislativo 1/2009, de 1 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos.

⁴⁰ Vid. Artículo 18 del Decreto Legislativo 1/2009, de 1 de septiembre.

⁴¹ Vid. Artículo 21 del Decreto Legislativo 1/2009, de 1 de septiembre.

reduce de diez a cinco años las adquisiciones que tengan que tributar en la CCAA de Andalucía.

Así mismo, se establece una mejora en la reducción de la Base Imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones del 95% al 99% para cuando el domicilio fiscal se encuentre en el territorio de la CCAA de Andalucía y se mantenga durante los cinco años siguientes al fallecimiento del causante. La reducción será aplicable a cónyuges, descendientes o adoptados, ascendientes o adoptantes y colaterales hasta el tercer grado por consanguinidad y afinidad, del causante.

4º Mejora autonómica en la reducción de la Base Imponible correspondiente a las adquisiciones *mortis causa* por sujetos pasivos con discapacidad⁴². El importe de esta reducción para las adquisiciones *mortis causa*, incluidas las de los beneficiarios de pólizas de seguros de vida, consistirán en una cantidad variable, cuya aplicación determine una base liquidable de importe cero, cuando en el sujeto pasivo, tenga la consideración legal de persona con discapacidad y su base imponible no sea superior a 250.000euros.

5º Mejora de la reducción estatal de la base imponible por la adquisición *mortis causa* de empresas individuales, negocios profesionales y participaciones en entidades por personas sin relación de parentesco con el transmitente⁴³. Se podrán aplicar un porcentaje de reducción del 99% .

6º Reducción autonómica por la adquisición *mortis causa* de explotaciones agrarias⁴⁴. La reducción que resulta aplicable es en la base imponible del 99% por las adquisiciones *mortis causa* a favor del cónyuge o descendientes del causante.

5.2.- Comunidad Autónoma de Aragón.

La normativa aplicable en la CCAA de Aragón la encontramos en el Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre, del Gobierno de Aragón, que aprueba el texto Refundido de las disposiciones de la Comunidad Autónoma en materia de tributos cedidos, modificado por la Ley 10/2015, de 28 de diciembre, de medidas para el mantenimiento de los servicios públicos en la Comunidad Autónoma de Aragón y Ley 2/2016, de 28 de enero de medidas fiscales y administrativas de Aragón. La regulación referente al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones la encontramos en el Capítulo III del Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre, el cual, nos indica que para aplicar las reducciones estatales o las de la Comunidad Autónoma de Aragón, deberán elegirse en el período voluntario de la declaración

⁴² Vid. Artículo 20 del Decreto Legislativo 1/2009, de 1 de septiembre.

⁴³ Vid. Artículo 22ter del Decreto Legislativo 1/2009, de 1 de septiembre.

⁴⁴ Vid. Artículo 22 quáter del Decreto Legislativo 1/2009, de 1 de septiembre.

o autoliquidación del impuesto. En el caso de que su aplicación no dependa del cumplimiento por el contribuyente de cualquier requisito en un momento posterior al de devengo del impuesto y no se hubiera realizado la elección en dicho plazo, la reducción que resultará aplicable, será la regulada por el Estado. Las reducciones que tiene la Comunidad Autónoma de Aragón son las siguientes:

1º Reducción por hijos del causante menores de edad⁴⁵. Se aplicará en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones una reducción de la base imponible del 100 por 100 del valor de ésta a las adquisiciones hereditarias que correspondan a los hijos del causante menores de edad. El importe de esta reducción no podrá exceder de 3.000.000 euros.

2º Reducción por personas con discapacidad⁴⁶. Establece una reducción de la base imponible del 100 % del valor de esta a las adquisiciones hereditarias que correspondan a personas con un grado de discapacidad igual o superior al 65%.

3º Reducción por la adquisición *mortis causa* de determinados bienes⁴⁷. Encontramos regulado una serie de supuestos:

a) Por la adquisición *mortis causa* de cualquier derecho sobre una empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades, por el cónyuge o descendientes de la persona fallecida, se aplicará una reducción del 99 por 100 sobre el valor neto que, incluido en la base imponible, corresponda, proporcionalmente, al valor de los citados bienes. En el caso de que no existan descendientes, la reducción podrá ser aplicada por ascendientes y colaterales hasta el tercer grado.

b) Por la adquisición *mortis causa* de la vivienda habitual. Se aplicará una reducción del 99 por 100 sobre el valor neto que, incluido en la base imponible, corresponda, proporcionalmente, al valor de la citada vivienda, siempre que los causahabientes sean cónyuge, ascendientes o descendientes de aquel, o bien pariente colateral mayor de 65 años que hubiese convivido con el causante durante los dos años anteriores al fallecimiento. El límite establecido se eleva a la cantidad de 125.000 euros. La aplicación de la reducción estará condicionada a que la adquisición se mantenga durante los cinco años siguientes al fallecimiento del mismo, salvo que el adquirente falleciese dentro de ese plazo.

4º Fiducia sucesoria⁴⁸. Los beneficios fiscales relativos a adquisiciones sucesorias, se aplicarán en la liquidación a cuenta que se practique por la fiducia sucesoria, sin perjuicio de

⁴⁵ Vid. Artículo 131.1. del Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre, del Gobierno de Aragón, que aprueba el texto Refundido de las disposiciones de la Comunidad Autónoma en materia de tributos cedidos, modificado por la Ley 10/2015, de 28 de diciembre, de medidas para el mantenimiento de los servicios públicos en la Comunidad Autónoma de Aragón.

⁴⁶ Vid. Artículo 131.2. del Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre.

⁴⁷ Vid. Artículo 131.3. del Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre.

que la delación de la herencia se produzca en el momento de ejecución de la fiducia o de su extinción.

5º Reducción en la base imponible del impuesto a favor del cónyuge y de los ascendientes y descendientes⁴⁹. Podrá aplicarse una reducción del 100 por 100 de la base imponible correspondiente a su adquisición *mortis causa*, incluida la relativa a pólizas de seguros de vida, conforme al siguiente régimen:

- a) La reducción sólo será aplicable cuando el importe total del resto de reducciones de la base imponible sea inferior a 150.000 euros. A estos efectos, no se computarán las reducciones relativas a los beneficiarios de pólizas de seguros de vida.
- b) El importe de esta reducción, sumado al de las restantes reducciones aplicables por el contribuyente, excluida la relativa a los beneficiarios de pólizas de seguros de vida, no podrá exceder de 150.000 euros.
- c) El patrimonio preexistente del contribuyente no podrá exceder de 402.678,11 euros.
- d) La reducción tendrá el carácter de propia.

En el caso de que el fallecido tuviera hijos menores de edad, en la reducción que corresponda al cónyuge, se incrementarán en 150.000 euros por cada hijo menor de edad que conviva con dicho cónyuge.

Cuando el contribuyente, tenga un grado de discapacidad igual o superior al 33 por 100 e inferior al 65 por 100, los límites serán de 175.000 euros.

6º Reducción por la adquisición *mortis causa* sobre empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades por causahabientes distintos del cónyuge o descendientes⁵⁰. Se aplicará una reducción del 30 por 100 sobre el valor neto que, incluido en la base imponible, corresponda, proporcionalmente, al valor de los citados bienes.

7º Reducción por la creación de empresas y empleo⁵¹. Las adquisiciones *mortis causa* que se destinen a la creación de una empresa, sea individual, negocio profesional o entidad societaria, tendrán una reducción de la base imponible del 30 por 100.

8º Bonificación en adquisiciones *mortis causa*⁵². El cónyuge, los ascendientes y los hijos del fallecido podrán aplicar una bonificación en la cuota tributaria derivada de adquisiciones *mortis causa* y de cantidades percibidas por beneficiarios de seguros sobre la vida que se acumulen al resto de bienes y derechos que integren la porción hereditaria del beneficiario. La

⁴⁸ Vid. Artículo 131.4. del Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre.

⁴⁹ Vid. Artículo 131.5. del Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre.

⁵⁰ Vid. Artículo 131.6. del Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre.

⁵¹ Vid. Artículo 131.7. del Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre.

⁵² Vid. Artículo 131.8. del Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre.

bonificación, será del 65 por 100, siempre y cuando: la base imponible sea igual o inferior a 100.000 euros y el patrimonio preexistente del sujeto pasivo no exceda de 100.000 euros. Esta bonificación es incompatible con la reducción por los hijos del causante menores de edad, la reducción a favor del cónyuge y de los ascendientes y descendientes, y la reducción por la creación de empresas y empleo. Tampoco podrá aplicarse cuando, en los diez años anteriores a la fecha del devengo del impuesto, y siempre que la condición de donante y causante coincidan en la misma persona, el contribuyente se hubiera practicado la reducción en donaciones a favor del cónyuge e hijos del donante.

5.3.- Comunidad Autónoma de Asturias.

La normativa aplicable al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en la Comunidad Autónoma de Asturias se encuentra regulada en el Capítulo III del Decreto Legislativo 2/2014, de 22 de octubre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales del Principado de Asturias en materia de tributos cedidos por el Estado, modificado por la Ley del Principado de Asturias 6/2016, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales para 2017.

Las reducciones que se establecen son las siguientes:

1º Adquisiciones por descendientes y adoptados menores de veintiún años y adquisiciones por descendientes y adoptados de veintiuno o más años, cónyuges, ascendientes y adoptantes⁵³. Se establece una mejora en la reducción de la base imponible de 200.000 euros.

2º Reducción de la base imponible por la adquisición *mortis causa* de empresas individuales, negocios profesionales y participaciones en entidades. Cuando en la base imponible de una adquisición *mortis causa* esté incluido el valor de una empresa individual, de un negocio profesional o de participaciones en entidades, situados en el Principado de Asturias, para obtener la base liquidable se aplicará en la base imponible una reducción propia del 4 por ciento del mencionado valor.

3º Mejora de la reducción de la base imponible por la adquisición *mortis causa* de la vivienda habitual⁵⁴. El porcentaje de reducción será el que resulte de aplicar la siguiente escala:

Valor real inmueble — Euros	Porcentaje de reducción
Hasta 90.000	99%
De 90.000,01 a 120.000	98%
De 120.000,01 a 180.000	97%

⁵³ Vid. Artículo 17 del Decreto Legislativo 2/2014, de 22 de octubre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales del Principado de Asturias en materia de tributos cedidos por el Estado, modificado por la Ley del Principado de Asturias 6/2016, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales para 2017.

⁵⁴ Vid. Artículo 18 del Decreto Legislativo 2/2014, de 22 de octubre.

De 180.000,01 a 240.000	96%
Más de 240.000	95%

4º Bonificación para contribuyentes del Grupo II de parentesco y personas discapacitadas aplicable en transmisiones *mortis causa*⁵⁵. En las adquisiciones *mortis causa* por sujetos pasivos que sean descendientes, ascendientes o cónyuge, se aplicará una bonificación del 100 por ciento de la cuota que resulte después de aplicar las deducciones estatales y autonómicas que, en su caso, resulten aplicables siempre que se cumplan las siguientes condiciones: que la base imponible sea igual o inferior a 150.000 euros y que el patrimonio preexistente del heredero no sea superior a 402.678,11 euros.

Esta bonificación resultará asimismo de aplicación a los contribuyentes con discapacidad con un grado de minusvalía reconocido igual o superior al 65 por ciento, se aplicará una bonificación del 100% de la cuota que resulte después de aplicar las deducciones estatales y autonómicas que, en su caso, resulten aplicables, siempre que el patrimonio preexistente del heredero no sea superior a 402.678,11 euros.

5.4.- Comunidad Autónoma de Baleares.

La normativa aplicable en la Comunidad Autónoma de Baleares se encuentra en el Decreto Legislativo 1/2014, de 6 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la CCAA de las Illes Balears en Materia de Tributos Cedidos por el Estado. La regulación referente al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se encuentra en el Capítulo IV, donde en su Sección 1, podemos encontrar la regulación de las adquisiciones por causa de muerte.

En la Subsección 1, nos encontramos las reducciones que son aplicables a la Base Liquidable. Las reducciones reguladas en esta subsección constituyen mejoras de las reducciones que establece el Estado en la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, salvo la reducción en las adquisiciones de dinero por causa de muerte para la creación de nuevas empresas y de empleo, la reducción en las adquisiciones de bienes culturales para la creación de empresas culturales, científicas o de desarrollo tecnológico, las reducciones en las adquisiciones de bienes para la creación de empresas deportivas y la reducción por adquisición de determinados bienes y participaciones en áreas de suelo rústico protegido o en áreas de interés agrario, que constituyen reducciones propias de la comunidad autónoma de las Illes Balears.

Las reducciones que tiene la Comunidad Autónoma de Baleares son las siguientes:

⁵⁵ Vid. Artículo 23 del Decreto Legislativo 2/2014, de 22 de octubre.

1º Reducción por parentesco con el causante⁵⁶. La reducción que se aplicará es la siguiente:

a) Grupo I. Adquisiciones por descendientes menores de 21 años: 25.000 euros, más 6.250 euros por cada año menor de 21 que tenga el causahabiente y la reducción no puede exceder de 50.000 euros.

b) Grupo II. Adquisiciones por descendientes de 21 o más años, cónyuges y ascendientes: 25.000 euros.

c) Grupo III. Adquisiciones por colaterales de segundo y tercer grado, ascendientes y descendientes por afinidad: 8.000 euros.

d) Grupo IV. Adquisiciones por colaterales de cuarto grado, grados más distantes y extraños: 1.000 euros.

2º Reducción por discapacidad⁵⁷. Los sujetos pasivos por obligación personal de contribuir que tengan la consideración legal de persona con discapacidad física, psíquica o sensorial se aplicarán unas reducciones. Cuando la Minusvalía física o sensorial sea de grado igual o superior al 33 % e inferior al 65 % de 48.000 euros. Cuando la minusvalía física o sensorial de grado igual o superior al 65 % o cuando sea de grado igual o superior al 33%, se aplicará una reducción de 300.000 euros.

3º Reducción por adquisición de la vivienda habitual⁵⁸. Las adquisiciones por causa de muerte tendrán una reducción del 100 % del valor de la vivienda habitual del causante, con el límite de 180.000 euros por cada sujeto pasivo, siempre que los causahabientes sean el cónyuge, los ascendientes o los descendientes, o los parientes colaterales mayores de 65 años que hayan convivido con el causante durante los dos años anteriores a la defunción. Para la aplicación de esta reducción es necesario que la adquisición se mantenga durante los cinco años siguientes a la defunción del causante, a no ser que el adquirente muera dentro de este plazo.

4º Reducción por seguros de vida⁵⁹. Se aplica una reducción del 100%, con un límite de 12.000,00 €, a las cantidades percibidas por los beneficiarios de contratos de seguros sobre la vida, cuando su parentesco con el contratante fallecido sea de cónyuge, ascendiente o descendiente.

⁵⁶ Vid. Artículo 21 del Decreto Legislativo 1/2014, de 6 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la CCAA de las Illes Balears en Materia de Tributos Cedidos por el Estado.

⁵⁷ Vid. Artículo 22 del Decreto Legislativo 1/2014, de 6 de junio.

⁵⁸ Vid. Artículo 23 del Decreto Legislativo 1/2014, de 6 de junio.

⁵⁹ Vid. Artículo 24 del Decreto Legislativo 1/2014, de 6 de junio.

5º Reducciones por adquisición de bienes y derechos afectos a actividades económicas⁶⁰. Procede aplicar una reducción del 95% del valor, en adquisiciones por cónyuges o descendientes de la persona fallecida, de una empresa individual o de un negocio profesional.

6º Reducción por adquisición de participaciones sociales en entidades⁶¹. Procede aplicar una reducción del 95% del valor, en adquisiciones por cónyuges o descendientes de la persona fallecida, del valor de participaciones en entidades. Cuando no existan descendientes, la reducción será de aplicación a las adquisiciones por ascendientes y colaterales, hasta el tercer grado, y con los mismos requisitos recogidos anteriormente. En todo caso, el cónyuge superviviente tendrá derecho a la reducción del 95%.

7º Reducción por adquisición de bienes integrantes del patrimonio histórico o cultural de las Illes Balears Reducción⁶². Se establece una reducción del 99% del valor, en adquisición del cónyuge o de los descendientes de la persona fallecida, de bienes comprendidos en el patrimonio histórico o cultural de las Islas Baleares.

8º Reducción por adquisición de bienes integrantes del patrimonio histórico español o del patrimonio histórico o cultural de otras comunidades autónomas⁶³. Fija una reducción del 95% del valor, en adquisición por cónyuge o descendientes de la persona fallecida, de bienes integrantes del patrimonio histórico español o del patrimonio histórico o cultural de otras comunidades autónomas.

9º Reducción por transmisión consecutiva de bienes⁶⁴. Tiene lugar cuando unos mismos bienes en un período máximo de doce años son objeto de dos o más transmisiones por causa de muerte en favor de descendientes, en la segunda y las ulteriores se deducirá de la base imponible, además, el importe de lo satisfecho por el impuesto en las transmisiones precedentes.

10º Reducción por adquisición de determinados bienes y participaciones en áreas de suelo rústico protegido o en áreas de interés agrario⁶⁵. Se establece una reducción del 95% del valor del terreno, en adquisiciones por cónyuges, ascendientes o descendientes del causante, de terreno situado en un área de suelo rústico protegido o en un área de interés agrario o en un espacio de relevancia ambiental. Esta reducción se aplicará sólo a las fincas en las que, como mínimo, un 33% de la extensión quede incluida dentro de las áreas o los espacios antes

⁶⁰ Vid. Artículo 25 del Decreto Legislativo 1/2014, de 6 de junio.

⁶¹ Vid. Artículo 26 del Decreto Legislativo 1/2014, de 6 de junio.

⁶² Vid. Artículo 29 del Decreto Legislativo 1/2014, de 6 de junio.

⁶³ Vid. Artículo 30 del Decreto Legislativo 1/2014, de 6 de junio.

⁶⁴ Vid. Artículo 31 del Decreto Legislativo 1/2014, de 6 de junio.

⁶⁵ Vid. Artículo 32 del Decreto Legislativo 1/2014, de 6 de junio.

mencionados y en proporción a este porcentaje, y será incompatible con cualquier otra reducción estatal o autonómica que recaiga sobre estos bienes.

11º Reducción en las adquisiciones de dinero por causa de muerte por creación de nuevas empresas y empleo⁶⁶. Cuando en las adquisiciones de dinero por causa de muerte que se destine a la creación de una empresa, sea individual, negocio profesional o entidad societaria, mediante la adquisición originaria de acciones o participaciones, se aplicará una reducción del 50 %. La base de la reducción será el importe del dinero que, adquirido por causa de muerte, sea efectivamente invertido en la creación de la empresa, con un máximo de 200.000 euros.

12º Reducción en las adquisiciones de bienes culturales para la creación de empresas culturales, científicas o de desarrollo tecnológico⁶⁷. En las adquisiciones por causa de muerte de bienes culturales que se destinen a la creación de una empresa, tanto si es individual, como si es un negocio profesional o una entidad societaria, mediante la adquisición originaria de acciones o participaciones, se aplicará una reducción del 50% del valor de los bienes. La base de la reducción es el valor de los bienes culturales que, adquiridos por causa de muerte, sean efectivamente invertidos en la creación de la empresa, con un máximo de 400.000 euros.

13º Reducción en las adquisiciones de bienes culturales para la creación de empresas deportivas⁶⁸. Las adquisiciones de bienes por causa de muerte que se destinen a la creación de una empresa, sea individual o entidad societaria, mediante la adquisición originaria de acciones o participaciones, se aplicará una reducción del 70% del valor de los bienes, con un máximo de 400.000 euros.

14º Bonificaciones y Deducciones sobre la Cuota en Adquisiciones *Mortis Causa*.

Se establece una bonificación del 99% en adquisiciones por causa de muerte de descendientes menores de 21 años. Además, se establece una deducción estatal por doble imposición internacional, según la cual, los sujetos pasivos tendrán derecho a deducirse la menor de las cantidades siguientes:

- a) El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de impuesto similar que afecte al incremento patrimonial sometido a gravamen en España.
- b) El resultado de aplicar el tipo medio efectivo de este impuesto al incremento patrimonial correspondiente a bienes que radiquen o derechos que puedan ser ejercitados fuera de España, cuando hayan sido sometidos a gravamen en el extranjero por un impuesto similar.

⁶⁶ Vid. Artículo 28 del Decreto Legislativo 1/2014, de 6 de junio.

⁶⁷ Vid. Artículo 28 bis del Decreto Legislativo 1/2014, de 6 de junio.

⁶⁸ Vid. Artículo 28ter del Decreto Legislativo 1/2014, de 6 de junio.

5.5.- Comunidad Autónoma de Canarias.

La normativa que se aplica en la CCAA de Canarias es el Decreto Legislativo 1/2009, de 21 de abril, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes dictadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en materia de tributos cedidos. Concretamente, en el Capítulo II, Sección 1ª, desde el art.19 hasta el 24 ter, encontramos la regulación de las adquisiciones *mortis causa*.

Las reducciones que tiene la Comunidad Autónoma de Canarias, tenemos que distinguir entre mejoras de las reducciones análogas al Estado y las reducciones que tiene propias. Las mejoras de las reducciones análogas al Estado son las siguientes:

1º Mejora de la reducción por parentesco del art.20.2.a) LISD⁶⁹. Hace una separación atendiendo a los grupos de parentesco para establecer la reducción, la cual es la siguiente:

- Grupo I. Adquisiciones por descendientes y adoptados menores de veintiún años:
 - Menores de diez años de edad: el 100 % de la base imponible, sin que la reducción pueda exceder de 138.650 euros.
 - Menores de quince años e iguales y mayores de diez años de edad: el 100 % de la base imponible, sin que la reducción pueda exceder de 92.150 euros.
 - Menores de dieciocho años e iguales y mayores de quince años de edad: el 100 % de la base imponible, sin que la reducción pueda exceder de 57.650 euros.
 - Menores de veintiuno e iguales y mayores de dieciocho años de edad: el 100 % de la base imponible, sin que la reducción pueda exceder de 40.400 euros.
- Grupo II. Adquisiciones por descendientes y adoptados de veintiuno o más años. Para el cónyuge se establece 40.400 euros, para hijos o adoptados la cantidad de 23.125 euros, para el resto de descendientes 18.500 euros y para ascendientes o adoptantes 18.500 euros
- Grupo III. Adquisiciones por colaterales de segundo y tercer grado y por ascendientes y descendientes por afinidad: 9.300 euros.
- Grupo IV. Adquisiciones por colaterales de cuarto grado o de grados más distantes y extraños: no habrá lugar a reducción alguna por razón de parentesco.

2º Mejora de la reducción por discapacidad del artículo 20.2.a) LISD⁷⁰. Las adquisiciones *mortis causa* por parte de personas con discapacidad física, psíquica o sensorial, con un grado de discapacidad igual o superior al 33 % e inferior al 65 %, se aplica una reducción de 72.000

⁶⁹ Vid. Artículo 20 del Decreto Legislativo 1/2009, de 21 de abril, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes dictadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en materia de tributos cedidos.

⁷⁰ Vid. Artículo 20bis del Decreto Legislativo 1/2009, de 21 de abril.

euros. Caso de que el grado de discapacidad sea igual o superior al 65 %, se aplicará una reducción de 400.000 euros.

3º Mejora de la reducción por seguros de vida del artículo 20.2.b) LISD⁷¹. Las cantidades percibidas por los beneficiarios de contratos de seguros sobre la vida, cuando su parentesco con el contratante fallecido sea el de cónyuge, ascendiente, descendiente, adoptante o adoptado, se aplicará una reducción del 100 %, con un límite de 23.150 euros.

4º Mejora de la reducción por la adquisición de una empresa individual o de un negocio profesional del artículo 20.2.c) LISD⁷². En los casos en los que en la base imponible de una adquisición *mortis causa* que corresponda a los cónyuges, descendientes o adoptados de la persona fallecida, estuviese incluido el valor de una empresa individual o de un negocio profesional, o de derechos de usufructo sobre los mismos, o de derechos económicos derivados de la extinción de dicho usufructo, se podrá aplicar a la base imponible una reducción del 99 % del valor neto de los elementos patrimoniales afectos a la actividad empresarial o profesional. Cuando no existan descendientes o adoptados, los ascendientes, adoptantes y colaterales, hasta el tercer grado, podrán aplicar una reducción por un importe del 95 %. En todo caso, el cónyuge superviviente tendrá derecho a la reducción del 99 %.

5º Mejora de la reducción por la adquisición de participaciones en entidades del artículo 20.2.c) LISD⁷³. En los casos en los que en la base imponible de una adquisición *mortis causa* que corresponda a los cónyuges, descendientes o adoptados de la persona fallecida, estuviese incluido participaciones en entidades sin cotización en mercados organizados, se podrá aplicar a la base imponible una reducción del 99 % del valor de las participaciones, por la parte que corresponda en razón de la proporción existente entre los activos necesarios para el ejercicio de la actividad empresarial o profesional, minorados en el importe de las deudas derivadas de la misma y el valor del patrimonio neto de cada entidad. Cuando no existan descendientes o adoptados, los ascendientes, adoptantes y colaterales, hasta el tercer grado, podrán aplicar una reducción por un importe del 95 %. En todo caso, el cónyuge superviviente tendrá derecho a la reducción del 99 %.

6º Mejora de la reducción por la adquisición de la vivienda habitual del causante del artículo 20.2.c) LISD⁷⁴. En la base imponible de una adquisición *mortis causa* que corresponda a los cónyuges de la persona fallecida o a sus descendientes o adoptados, estuviese incluido el valor de la vivienda habitual del causante, se podrá aplicar a la base imponible una reducción

⁷¹ Vid. Artículo 21 del Decreto Legislativo 1/2009, de 21 de abril.

⁷² Vid. Artículo 22 del Decreto Legislativo 1/2009, de 21 de abril.

⁷³ Vid. Artículo 22bis del Decreto Legislativo 1/2009, de 21 de abril.

⁷⁴ Vid. Artículo 22ter del Decreto Legislativo 1/2009, de 21 de abril.

del 99 % del valor de tal vivienda, con un límite de 200.000 euros por el valor conjunto de la vivienda, que debe prorratearse entre los sujetos pasivos en proporción a su participación.

7º Mejora de la reducción por la adquisición de bienes integrantes del patrimonio Histórico o Cultural del artículo 20.2.c) LISD⁷⁵. En los casos en los que en la base imponible de una adquisición *mortis causa* que corresponda a los cónyuges, descendientes o adoptados de la persona fallecida estuviese incluido el valor de bienes de Patrimonio Histórico de Canarias, se podrá aplicar a la base imponible una reducción del 97 % del valor de tales bienes.

8º Mejora de la reducción por sobreimposición decenal del artículo 20.3 LISD⁷⁶. Si unos mismos bienes o derechos son objeto, en un período de diez años, de dos o más transmisiones por causa de muerte a favor del cónyuge, de los descendientes o de los ascendientes, en la segunda y ulteriores transmisiones se practicará en la base imponible, con carácter alternativo, la reducción que resulte más favorable de entre las dos siguientes:

a. Una reducción de cuantía equivalente al importe de las cuotas del ISD satisfechas por razón de las precedentes transmisiones por causa de muerte.

b. La reducción que resulte de la aplicación de la siguiente escala:

-Una reducción del 50 % del valor real de los bienes y derechos si la transmisión se produce en el año natural siguiente a la fecha de la anterior transmisión.

-Una reducción del 30 % del valor real de los bienes y derechos si la transmisión se produce tras transcurrir un año natural y antes de transcurrir cinco años naturales desde la fecha de la anterior transmisión.

-Una reducción del 10 % del valor real de los bienes y derechos si la transmisión se produce tras transcurrir cinco años naturales desde la fecha de la anterior transmisión.

Las Reducciones Propias que tiene la Comunidad Autónoma de Canarias son las siguientes:

-Reducción por edad⁷⁷. En las adquisiciones *mortis causa* por parte de personas de setenta y cinco años o más de edad, se aplica una reducción de 125.000 euros y la reducción es incompatible con la reducción por discapacidad, y compatible con las restantes reducciones.

-Reducción por la adquisición de bienes integrantes del Patrimonio Natural⁷⁸. En los casos en los que en la base imponible de una adquisición *mortis causa* que corresponda a los cónyuges, descendientes o adoptados de la persona fallecida estuviese incluido el valor de fincas rústicas, se podrá aplicar a la base imponible una reducción del 97 % del valor de tales bienes.

⁷⁵ Vid. Artículo 23 del Decreto Legislativo 1/2009, de 21 de abril.

⁷⁶ Vid. Artículo 24 del Decreto Legislativo 1/2009, de 21 de abril.

⁷⁷ Vid. Artículo 20ter del Decreto Legislativo 1/2009, de 21 de abril.

⁷⁸ Vid. Artículo 23bis del Decreto Legislativo 1/2009, de 21 de abril.

Se establece una Bonificación⁷⁹ de la cuota por parentesco, la cual señala que, los ascendientes, cónyuge y descendientes, aplicarán una bonificación del 99,9% de la cuota tributaria derivada de las adquisiciones *mortis causa* y de cantidades percibidas por los beneficiarios de seguros sobre la vida que se acumulen al resto de bienes y derechos que integran la porción hereditaria del beneficiario.

5.6.- Comunidad Autónoma de Cantabria.

La normativa aplicable en la Comunidad Autónoma de Cantabria se encuentra en el Decreto Legislativo 62/2008, de 19 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Medidas Fiscales en materia de Tributos cedidos por el Estado. Concretamente, la regulación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se encuentra en el Capítulo III, que va desde el art.5 al 8. Las reducciones que tiene la Comunidad Autónoma de Cantabria en adquisiciones *mortis causa* son las siguientes:

1º Adquisiciones *mortis causa*⁸⁰. La base liquidable se obtendrá aplicando en la base imponible la reducción que corresponda de las incluidas en los grupos siguientes:

a) Grupo I (adquisiciones por descendientes menores de veintiún años): 50.000, más 5.000 euros por cada año de menos de veintiuno que tenga el causahabiente.

b) Grupo II (adquisiciones por descendientes de veintiún años o más, cónyuges y ascendientes): 50.000 euros.

c) Grupo III (adquisiciones por colaterales de segundo y tercer grado y por ascendientes y descendientes por afinidad): 8.000 euros.

d) Grupo IV (adquisiciones por colaterales de cuarto grado o de grados más distantes y por extraños): no se aplica ninguna reducción por razón de parentesco.

2º En las adquisiciones por personas con minusvalía⁸¹. Cuando la minusvalía sea en grado igual o superior al 33% e inferior al 65%, se aplica una reducción de 50.000 € además de las que pudiera corresponder en función del grado de parentesco con el causante. Esta reducción será de 200.000 € para aquellas personas con minusvalía en grado igual o superior al 65%.

3º Reducción de los beneficiarios de seguros de vida⁸². La reducción será del 100 por 100 las cantidades percibidas, cuando su parentesco con el contratante fallecido sea el de cónyuge, ascendiente, descendiente, adoptante o adoptado.

⁷⁹ Vid. Artículo 24ter del Decreto Legislativo 1/2009, de 21 de abril.

⁸⁰ Vid. Artículo 5.1. del Decreto Legislativo 62/2008, de 19 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Medidas Fiscales en materia de Tributos cedidos por el Estado.

⁸¹ Vid. Artículo 5.1. del Decreto Legislativo 62/2008, de 19 de junio.

⁸² Vid. Artículo 5.2. del Decreto Legislativo 62/2008, de 19 de junio.

4º Reducción en la adquisición mortis causa de una empresa individual, de un negocio profesional incluidos los relacionados con la producción y comercialización en el sector ganadero, agrario o pesquero⁸³, siempre que la adquisición corresponda a los cónyuges, descendientes o adoptados de la persona fallecida y se mantenga durante los cinco años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que falleciese el adquirente dentro de este plazo, procederá aplicar una reducción del 99%.

5º Reducción en la adquisición mortis causa de la vivienda habitual del causante⁸⁴, siempre que los causahabientes sean cónyuge, ascendientes o descendientes de aquél, o bien pariente colateral hasta el cuarto grado mayor de 65 años que hubiese convivido con el causante durante los dos años anteriores al fallecimiento. Se requiere, asimismo, que la vivienda adquirida se mantenga durante los cinco años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que falleciese el adquirente dentro de este plazo. La reducción que corresponde aplicar es del 99%.

6º Reducción en la adquisición mortis causa de bienes comprendidos en el Patrimonio Histórico Español o del Patrimonio Histórico o Cultural de las Comunidades Autónomas⁸⁵, siempre que la adquisición corresponda al cónyuge, descendientes o adoptados del causante y se mantenga durante los tres años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que falleciese el adquirente dentro de ese plazo. En esta situación pertenece aplicar una reducción del 95%. Se establece una Bonificación Autonómica⁸⁶ del 99 % de la cuota tributaria en las adquisiciones *mortis causa* de los contribuyentes incluidos en los Grupos I y II del artículo 20.2.a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Así mismo, se asimilan a los cónyuges, a los efectos de aplicación de esta bonificación autonómica de la cuota tributaria, las parejas de hecho inscritas conforme a lo establecido en la Ley de Cantabria 1/2005, de 16 de mayo, de parejas de hecho de la Comunidad Autónoma de Cantabria.

5.7.- Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha.

La normativa aplicable en la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha referente al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, es la que contiene la Ley 8/2013, de 21 de noviembre, de Medidas Tributarias de Castilla-La Mancha. Concretamente, se regula el en Capítulo I, Sección 2º, de los art.14 a 18. Se reducciones que se regulan son las siguientes:

⁸³ Vid. Artículo 5.3. del Decreto Legislativo 62/2008, de 19 de junio.

⁸⁴ Vid. Artículo 5.4. del Decreto Legislativo 62/2008, de 19 de junio.

⁸⁵ Vid. Artículo 5.5. del Decreto Legislativo 62/2008, de 19 de junio.

⁸⁶ Vid. Artículo 8 del Decreto Legislativo 62/2008, de 19 de junio.

1º Reducción propia en adquisiciones *mortis causa* de una empresa individual, un negocio profesional o participaciones en entidades⁸⁷. Para obtener la base liquidable se aplicará sobre el valor neto de la adquisición una reducción de un 4% en la base imponible.

2º Reducciones por discapacidad⁸⁸. En las adquisiciones *mortis causa* por personas con un grado de discapacidad acreditado igual o superior al 33 por ciento e inferior al 65 por ciento se aplicará una reducción de 125.000 euros. La reducción será de 225.000 euros para aquellas personas que acrediten un grado de discapacidad igual o superior 65 por ciento.

Se regulan Bonificaciones de la cuota⁸⁹, donde señala que los sujetos pasivos incluidos en los grupos I y II de parentesco previstos en el artículo 20.2.a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, podrán aplicarse una bonificación del 95% de la cuota tributaria. Igualmente, los sujetos pasivos con un grado de discapacidad igual o superior al 65 por ciento podrán aplicarse una bonificación del 95% de la cuota tributaria. El mismo porcentaje de bonificación se aplicará a las aportaciones sujetas al impuesto que se realicen al patrimonio protegido de las personas con discapacidad.

5.8.- Comunidad Autónoma de Castilla y León.

La normativa aplicable en la Comunidad Autónoma de Castilla y León, es la contenida en el Decreto Legislativo 1/2013, de 12 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos. La regulación referente al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se encuentra en el Capítulo III, Sección 1ª, desde los art. 12 a 17. En ellos se regulan las reducciones en adquisiciones *mortis causa* que son aplicables a su Comunidad Autónoma, las cuales, son las siguientes:

1º Reducciones por discapacidad⁹⁰. En las adquisiciones por personas con discapacidad física, psíquica o sensorial, con un grado de discapacidad igual o superior al 33 por 100 e inferior al 65 por 100 se aplicará una reducción de 125.000 euros. La reducción será de 225.000 euros para aquellas personas que acrediten un grado de discapacidad igual o superior al 65 por 100.

2º Reducciones en las adquisiciones *mortis causa* de descendientes y adoptados, cónyuges, ascendientes y adoptantes⁹¹. En el caso de descendientes y adoptados de 21 o más años, cónyuges, ascendientes y adoptantes, procede aplicar una reducción de 60.000 euros, mientras que, en el caso de descendientes y adoptados menores de veintiún años, corresponde aplicar

⁸⁷ Vid. Artículo 14 de la Ley 8/2013, de 21 de noviembre, de Medidas Tributarias de Castilla-La Mancha.

⁸⁸ Vid. Artículo 15 de la Ley 8/2013, de 21 de noviembre, de Medidas Tributarias de Castilla-La Mancha.

⁸⁹ Vid. Artículo 17 de la Ley 8/2013, de 21 de noviembre, de Medidas Tributarias de Castilla-La Mancha.

⁹⁰ Vid. Artículo 12 del Decreto Legislativo 1/2013, de 12 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos.

⁹¹ Vid. Artículo 13 del Decreto Legislativo 1/2013, de 12 de septiembre.

una reducción de 60.000 euros, más 6.000 euros por cada año menos de veintiuno que tenga el contribuyente.

3º Reducción en las adquisiciones de bienes muebles integrantes del patrimonio cultural⁹². Se aplicará una reducción propia de la Comunidad del 99 por 100 del valor de los mismos siempre que sean cedidos para su exposición.

4º Reducción por indemnizaciones⁹³. En las indemnizaciones satisfechas por las administraciones públicas a los herederos de los afectados por el Síndrome Tóxico se aplicará una reducción propia de la Comunidad del 99 por 100 sobre los importes percibidos.

5º Reducción en la adquisición de explotaciones agrarias⁹⁴. Cuando en la base imponible de la adquisición esté incluido el valor de una explotación agraria situada en el territorio de Castilla y León, o de derechos de usufructo sobre la misma, se aplicará una reducción propia de la Comunidad del 99 por 100.

6º Reducción en la adquisición de empresas individuales, negocios profesionales y participaciones en entidades⁹⁵. Cuando en la base imponible de la adquisición esté incluido el valor de una empresa individual o de un negocio profesional, situado en Castilla y León se aplicará una reducción propia de la Comunidad del 99 por 100.

5.9.- Comunidad Autónoma de Extremadura.

La normativa aplicable se encuentra en el Decreto Legislativo 1/2013, de 21 de mayo, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de tributos cedidos por el Estado, modificado por Ley 8/2016, de 12 de diciembre, de medidas tributarias, patrimoniales, financieras y administrativas de la Comunidad Autónoma de Extremadura. Se encuentra regulada en el Capítulo III, Sección 1ª y 2ª, desde los artículos 14 a 21. Las reducciones que se aplican en las adquisiciones *mortis causa*, son las que se detallan a continuación:

1º Reducción en la base imponible a favor del cónyuge, los descendientes y los ascendientes por herencias en las que el caudal hereditario no sea superior a 600.000 euros⁹⁶. El importe de esta reducción de la base imponible consistirá en una cantidad variable, la cual sumada al de las restantes reducciones aplicables por el contribuyente, excluida la que corresponde a quienes padezcan una minusvalía igual o superior al 33 por 100 o una incapacidad

⁹² Vid. Artículo 14 del Decreto Legislativo 1/2013, de 12 de septiembre.

⁹³ Vid. Artículo 15 del Decreto Legislativo 1/2013, de 12 de septiembre.

⁹⁴ Vid. Artículo 16 del Decreto Legislativo 1/2013, de 12 de septiembre.

⁹⁵ Vid. Artículo 17 del Decreto Legislativo 1/2013, de 12 de septiembre.

⁹⁶ Vid. Artículo 15 del Decreto Legislativo 1/2013, de 21 de mayo, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de tributos cedidos por el Estado, modificado por Ley 8/2016, de 12 de diciembre, de medidas tributarias, patrimoniales, financieras y administrativas de la Comunidad Autónoma de Extremadura.

permanente equiparable, deberá ser igual a 175.000 euros. Si la suma de las restantes reducciones fuera igual o superior a 175.000 euros no procedería la reducción.

2º Mejora de la reducción personal en las adquisiciones por causa de muerte para los causahabientes incluidos en el Grupo I de parentesco⁹⁷. Podrá aplicarse una reducción en la base imponible de 18.000 €, más 6.000 € por cada año menos de 21 que tenga el contribuyente, sin que la reducción pueda exceder de 70.000 €.

3º Mejora de la reducción de la base imponible para las personas discapacitadas en las adquisiciones por causa de muerte⁹⁸. Las personas que tengan la consideración legal de minusválidos podrán aplicar sobre la base imponible una reducción. Si el grado de discapacidad fuera igual o superior al 33% e inferior al 50%, se aplicara una reducción de 60.000€. Procede aplicar una reducción de 120.000 €, si el grado de discapacidad fuera igual o superior al 50% e inferior al 65% y una reducción de 180.000 €, si el grado de discapacidad fuera igual o superior al 65%.

4º Mejora de la reducción de la base imponible en la adquisición por causa de muerte de la vivienda habitual del causante cuando se encuentre situada en Extremadura. Para obtener la base liquidable se aplicará en la imponible una reducción del 100 por 100.

5º Mejora de la reducción de la base imponible en la adquisición por causa de muerte de la vivienda habitual del causante⁹⁹. En este caso, el porcentaje de reducción que se aplica va a depender del valor real del inmueble. Cuando el valor sea hasta 122.000 euros, se va a aplicar una reducción del 100%. En el caso de que oscile desde 122.000,01 euros hasta 152.000 euros, el porcentaje a aplicar será el 99%; desde 152.000,01 euros hasta 182.000 euros, el porcentaje que procede aplicar es el 98%. Desde 182.000,01 euros hasta 212.000 euros, la reducción será del 97%. Desde 212.000,01 euros hasta 242.000 euros, se va a aplicar el 96% y cuando el valor real del inmueble sea de superior a 242.000 euros, el porcentaje que se va a aplicar es el 95%.

6º Mejora de la reducción por la adquisición por causa de muerte de explotaciones agrarias¹⁰⁰. Cuando en la base imponible de la adquisición por causa de muerte esté incluido el valor de una explotación agraria situada en el territorio de Extremadura, o de derechos de usufructo sobre la misma, se elevan al 100 por 100.

⁹⁷ Vid. Artículo 16 del Decreto Legislativo 1/2013, de 21 de mayo.

⁹⁸ Vid. Artículo 17 del Decreto Legislativo 1/2013, de 21 de mayo.

⁹⁹ Vid. Artículo 18 del Decreto Legislativo 1/2013, de 21 de mayo.

¹⁰⁰ Vid. Artículo 20 del Decreto Legislativo 1/2013, de 21 de mayo.

7º Reducción en la adquisición por causa de muerte de empresa individual, negocio profesional o de participaciones en entidades societarias¹⁰¹. Para obtener la base liquidable se aplicará en la imponible una reducción propia de la Comunidad Autónoma del 100 por 100.

8º Mejora de la reducción estatal de la base imponible por la adquisición *mortis causa* de empresas individuales, negocios profesionales y participaciones en entidades por personas sin relación de parentesco con el causante. En esta situación, procede aplicar una reducción del 95% en la base imponible.

Las Bonificaciones en la cuota que se establecen son las siguientes:

-En las adquisiciones *mortis causa* por descendientes y adoptados menores de veintiún años, incluidas las cantidades percibidas por las personas beneficiarias de seguros sobre la vida, se practicará una bonificación autonómica del 99% del importe de la cuota.

-En las adquisiciones *mortis causa* por descendientes y adoptados de veintiún o más años, cónyuges, ascendientes y adoptantes, incluidas las cantidades percibidas por las personas beneficiarias de seguros sobre la vida, se aplicará una bonificación autonómica del 99%, 95% o 90% de la cuota tributaria en función de que la base imponible no supere los 175.000 €, 325.000 € y 600.000 €. En todo caso para la aplicación de esta bonificación el patrimonio preexistente del heredero o del donatario no podrá ser superior a 600.000 €.

5.10.- Comunidad Autónoma de Madrid.

La normativa aplicable en la Comunidad Autónoma de Madrid se encuentra en el Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, del Consejo de Gobierno, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado. Se localiza en el Capítulo III, que abarca desde el art.21 al 26, donde se contemplan las siguientes reducciones en las adquisiciones *mortis causa*:

1º Reducciones en función del grado de parentesco con el causante¹⁰². Procede aplicar las siguientes reducciones:

Grupo I: Adquisiciones por descendientes y adoptados menores de veintiún años, 16.000 euros, más 4.000 euros por cada año menos de veintiuno que tenga el causahabiente, sin que la reducción pueda exceder de 48.000 euros.

Grupo II: Adquisiciones por descendientes y adoptados de veintiuno o más años, cónyuges, ascendientes y adoptantes, 16.000 euros.

¹⁰¹ Vid. Artículo 21 del Decreto Legislativo 1/2013, de 21 de mayo.

¹⁰² Vid. Artículo 21.1. del Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, del Consejo de Gobierno, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado.

Grupo III: Adquisiciones por colaterales de segundo y tercer grado, ascendientes y descendientes por afinidad, 8.000 euros.

Grupo IV: En las adquisiciones por colaterales de cuarto grado, grados más distantes y extraños, no habrá lugar a reducción.

Se aplicará, además de las que pudieran corresponder en función del grado de parentesco con el causante, una reducción de 55.000 euros a las personas discapacitadas con un grado de minusvalía igual o superior al 33 por 100. La reducción será de 153.000 euros para aquellas personas que, acrediten un grado de minusvalía igual o superior al 65 por 100.

2º Cantidades percibidas por los beneficiarios de contratos de seguros sobre la vida cuando su parentesco con el contratante fallecido sea el de cónyuge, ascendiente, descendiente, adoptante o adoptado¹⁰³. Se aplicará una reducción del 100 por 100, con un límite de 9.200 euros.

3º Adquisiciones, por cónyuges, descendientes o adoptados del causante, del valor de una empresa individual, de un negocio profesional o participaciones en entidades¹⁰⁴. La reducción que procede aplicar es del 95%.

4º Adquisición de la vivienda habitual del causante¹⁰⁵. Cuando es adquirida por cónyuge, ascendientes o descendientes, o bien, pariente colateral mayor 65 años que hubiese convivido con el causante los dos años anteriores al fallecimiento, con el límite de 123.000 € para cada sujeto pasivo y cumpliendo el requisito de permanencia de 5 años, la reducción que corresponde aplicar es del 95%.

5º Adquisición de Patrimonio Histórico o Cultural de las Comunidades Autónomas¹⁰⁶. Son adquiridos por cónyuge, descendientes o adoptados, y cumplan el requisito de permanencia de 5 años, la reducción a aplicar es del 95%.

La Comunidad Autónoma de Madrid tiene establecidas unas Reducciones Propias¹⁰⁷, que se detallan a continuación:

-Cuando en la base imponible del impuesto se integren indemnizaciones satisfechas por las Administraciones Públicas a los herederos de los afectados por el síndrome tóxico, se practicará una reducción propia del 99 por 100 sobre los importes percibidos, cualquiera que sea la fecha de devengo del impuesto.

¹⁰³ Vid. Artículo 21.2. del Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre.

¹⁰⁴ Vid. Artículo 21.3. del Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre.

¹⁰⁵ Vid. Artículo 21.3. del Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre.

¹⁰⁶ Vid. Artículo 21.3. del Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre.

¹⁰⁷ Vid. Artículo 22 del Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre.

-Se aplicará el mismo porcentaje de reducción y con el mismo carácter en las prestaciones públicas extraordinarias por actos de terrorismo percibidas por los herederos.

-No será de aplicación la reducción cuando las indemnizaciones percibidas estén sujetas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Así mismo, establece una Bonificación¹⁰⁸ en las adquisiciones *mortis causa*, que consiste en que los descendientes o adoptados, cónyuge, ascendientes o adoptantes, aplicarán una bonificación del 99% en la cuota tributaria derivada de adquisiciones *mortis causa* y de cantidades percibidas por beneficiarios de seguros sobre la vida que se acumulen al resto de bienes y derechos que integren la porción hereditaria del beneficiario.

5.11.- Comunidad Autónoma de Murcia.

La normativa aplicable en la Comunidad Autónoma de Murcia, se encuentra en el Decreto Legislativo 1/2010, de 5 de noviembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes en la Región de Murcia en materia de tributos cedidos, modificado por Ley 1/2017, de 9 de enero, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia para el ejercicio 2017. Concretamente en el Capítulo II, desde el artículo 3 al 5. Las reducciones en las adquisiciones *mortis causa* que tiene, son las siguientes:

1º Reducción por adquisición de empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades¹⁰⁹. Procede aplicar una reducción del 99% de su valor.

2º Reducción por adquisición de metálico destinado a la constitución o adquisición de empresa individual, negocio profesional o a la adquisición de participaciones en entidades¹¹⁰. Procede aplicar una reducción del 99%.

3º Reducción por adquisición de explotaciones agrícolas¹¹¹. En las adquisiciones *mortis causa* de explotaciones agrícolas situadas en la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia se aplica una reducción del 99% de su valor.

4º Reducción por adquisición *mortis causa* de inmuebles destinados a la constitución o ampliación de empresa individual, negocio profesional o a la adquisición de participaciones en entidades¹¹². Se aplica una reducción del 99% de su valor.

¹⁰⁸ Vid. Artículo 25.1. del Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre..

¹⁰⁹ Vid. Artículo 3 Uno del Decreto Legislativo 1/2010, de 5 de noviembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes en la Región de Murcia en materia de tributos cedidos, modificado por Ley 1/2017, de 9 de enero, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia para el ejercicio 2017.

¹¹⁰ Vid. Artículo 3 Dos del Decreto Legislativo 1/2010, de 5 de noviembre.

¹¹¹ Vid. Artículo 3 Tres del Decreto Legislativo 1/2010, de 5 de noviembre.

¹¹² Vid. Artículo 3 Cuatro del Decreto Legislativo 1/2010, de 5 de noviembre.

5º Reducción por adquisición de bienes integrantes del patrimonio cultural de la Región de Murcia y por adquisición de bienes muebles de interés cultural o catalogados para su cesión temporal a Murcia¹¹³. La reducción que se va a aplicar en ambos casos es del 99% del valor del bien.

Las Bonificaciones¹¹⁴ que tiene la Comunidad Autónoma de Murcia son dos. En las adquisiciones *mortis causa* por descendientes y adoptados menores de 21 años se aplicará una deducción del 99% de la cuota que resulte después de aplicar las deducciones estatales y autonómicas que resulten aplicables. Igualmente, los descendientes de 21 o más años, el cónyuge o los ascendientes, tienen derecho en las adquisiciones *mortis causa* a una deducción del 60% de la cuota que resulte después de aplicar las deducciones estatales y autonómicas que resulten procedentes. Pero, esta deducción será del 99% cuando los sujetos pasivos sean miembros de una familia numerosa, siempre y cuando el causante sea miembro integrante de dicha familia.

5.12.- Comunidad Autónoma de La Rioja.

La normativa aplicable en la Comunidad Autónoma de La Rioja, se encuentra en la Ley 3/2017, de 31 de marzo, de Medidas Fiscales y Administrativas para el año 2017. Concretamente, en el Capítulo III, Sección Primer, desde los artículos 5 al 9, donde encontramos reguladas las siguientes reducciones en las adquisiciones *mortis causa*:

1º Reducciones propias de la Comunidad Autónoma de La Rioja en las adquisiciones de empresas individuales, negocios profesionales, participaciones en entidades y vivienda habitual¹¹⁵. Cuando en la base imponible de una adquisición *mortis causa* esté incluido el valor de una empresa individual o de un negocio profesional o de una explotación agraria situados en La Rioja, para obtener la base liquidable se aplicará en la imponible una reducción del 99% del valor.

2º Reducción en la adquisición *mortis causa* de la vivienda habitual del causante¹¹⁶. Siempre que los causahabientes sean cónyuge, descendientes o adoptados, ascendientes o adoptantes, o bien pariente colateral mayor de 65 años que hubiese convivido con el causante durante los dos años anteriores al fallecimiento, procede aplicar una reducción del 95%.

3º Deducción para adquisiciones *mortis causa* por sujetos incluidos en los grupos I y II¹¹⁷. Se aplicará una deducción del 99% de la cuota que resulte después de aplicar las deducciones

¹¹³ Vid. Artículo 3 Cinco y Seis del Decreto Legislativo 1/2010, de 5 de noviembre.

¹¹⁴ Vid. Artículo 3 Ocho del Decreto Legislativo 1/2010, de 5 de noviembre.

¹¹⁵ Vid. Artículo 6 de la Ley 3/2017, de 31 de marzo, de Medidas Fiscales y Administrativas para el año 2017.

¹¹⁶ Vid. Artículo 6.4 de la Ley 3/2017, de 31 de marzo.

¹¹⁷ Vid. Artículo 9 de la Ley 3/2017, de 31 de marzo.

estatales y autonómicas que, en su caso, resulten procedentes, si la base liquidable es inferior o igual a 500.000 euros. La deducción será del 98% para las bases liquidables que superen los 500.000 euros.

5.13.- Comunidad Autónoma Valenciana.

La normativa aplicable a la Comunidad Autónoma Valenciana se encuentra regulada en la Ley 10/2006, de 26 de diciembre, de Medidas Fiscales, de Gestión Administrativa y Financiera, y de Organización de la Generalitat y en la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos, concretamente, en el Capítulo II, en su artículo 10, donde se regulan las siguientes reducciones en las adquisiciones *mortis causa*:

1º En las adquisiciones por descendientes y adoptados menores de 21 años¹¹⁸: 100.000€, más 8.000€ por cada año de menos de 21, sin que la reducción pueda exceder 156.000€.

2º En las adquisiciones por descendientes y adoptados mayores de 21 años, cónyuges, ascendientes y adoptantes¹¹⁹: 100.000€.

3º En las adquisiciones por personas con discapacidad física o sensorial¹²⁰. Cuando la discapacidad es igual o superior a 33%, se aplicarán, además de las reducciones que pudieran corresponder en función del grado de parentesco con el causante, una reducción específica de 120.000 €. En las adquisiciones por personas con discapacidad psíquica, con minusvalía igual o superior al 33%, y por personas con discapacidad física o sensorial, con minusvalía igual o superior al 65% la reducción será de 240.000 €.

4º En las adquisiciones de la vivienda habitual del causante¹²¹. Se aplicará una reducción del 95% del valor de la vivienda, con el límite de 150.000€.

5º Transmisión de empresas agrícolas, individual o negocios profesionales y de participaciones en entidades¹²². Se aplicará una reducción del 95% del valor de la empresa o explotación agrícola o de las participaciones.

6º Transmisiones de bienes del Patrimonio histórico-artístico valenciano¹²³. Se aplicará la reducción en función del periodo de cesión del bien. Cuando la cesión es para más de 20 años, se aplica el 95%. Cuando la cesión es de 10 años a 20 años, se aplica el 75% y en el caso, de que la cesión se produzca para un periodo de 5 a 10 años, corresponde aplicar un 50%.

¹¹⁸ Vid. Artículo 10 Uno a) de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos.

¹¹⁹ Vid. Artículo 10 Uno a) de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre.

¹²⁰ Vid. Artículo 10 Uno b) de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre.

¹²¹ Vid. Artículo 10 Uno c) de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre.

¹²² Vid. Artículo 10 Dos 1º de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre.

¹²³ Vid. Artículo 10 Dos 2º de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre.

7º Bonificaciones en la cuota. En las adquisiciones *mortis causa* por hijos menores de 21 años, procede aplicar una bonificación del 75%. En el caso de hijos mayores de 21 años, cónyuge y ascendientes, la bonificación será del 50% y en el caso de adquisiciones *mortis causa* por discapacitados físicos o sensoriales del 65% o más, y discapacitados psíquicos del 33% o más, la bonificación correspondiente es del 75%.

5.14.- Comunidad Autónoma de Galicia.

La normativa aplicable en la Comunidad Autónoma de Galicia se encuentra en el Decreto Legislativo 1/2011, de 28 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos por el Estado. Las reducciones de la base imponible en adquisiciones por causa de muerte se encuentran en el Capítulo II, Sección Primera, artículos 6 y 7, donde tenemos que distinguir entre reducciones subjetivas y objetivas. En las Reducciones Subjetivas¹²⁴, nos encontramos con las siguientes:

1º Reducciones por parentesco. Por razón del parentesco con el causante, la que corresponda de las incluidas en los siguientes grupos:

- a) Grupo I: adquisiciones por descendientes y adoptados menores de 21 años, 1.000.000 de euros, más 100.000 euros por cada año menos de 21 que tenga el causahabiente, con un límite de 1.500.000 euros.
- b) Grupo II: adquisiciones por descendientes y adoptados de 21 años o más y menores de 25, 900.000 euros, menos 100.000 euros por cada año mayor de 21 hasta 24; de 25 años o más, cónyuges, ascendientes y adoptantes, 400.000 euros.
- c) Grupo III: adquisiciones por colaterales de segundo y tercer grado, y ascendientes y descendientes por afinidad: 8.000 euros.
- d) Grupo IV: en las adquisiciones por colaterales de cuarto grado, grados más distantes y extraños, no habrá lugar a reducción.

2º Reducción por discapacidad. Se aplicarán una reducción de 150.000 euros los contribuyentes que tengan la consideración legal de personas discapacitadas, con un grado de minusvalía igual o superior al 33% e inferior al 65%. Los contribuyentes pertenecientes a los grupos I y II, que acrediten un grado de minusvalía igual o superior al 65%, siempre que el patrimonio preexistente del contribuyente no exceda 3.000.000 de euros, se aplicarán una reducción del 100% de la base imponible y se aplicarán una reducción de 300.000 euros los contribuyentes que acrediten un grado de minusvalía igual o superior al 65%.

¹²⁴ Vid. Artículo 6 del Decreto Legislativo 1/2011, de 28 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos por el Estado.

3º Reducción por la adquisición de las indemnizaciones del síndrome tóxico y por actos de terrorismo. Cuando en la base imponible se integren indemnizaciones satisfechas por las administraciones públicas a las personas herederas de los afectados por el síndrome tóxico, se practicará una reducción del 99% sobre los importes percibidos.

Las Reducciones Objetivas¹²⁵ que tiene son las siguientes:

1º Reducción por la adquisición de bienes y derechos afectos a una actividad económica y de participaciones en entidades. Se practicará una reducción del 99%.

2º Reducción por la adquisición de explotaciones agrarias y elementos afectos cuando la explotación está ubicada en Galicia. Se practicará una reducción del 99%.

3º Reducción por adquisición de vivienda habitual. Cuando en la base imponible de una adquisición *mortis causa* estuviese incluido el valor de la vivienda habitual del causante, y la adquisición corresponda a sus descendientes o adoptados, ascendientes o adoptantes y colaterales, por consanguinidad, se practicará una reducción con un límite de 600.000 € aplicando el porcentaje de reducción que corresponda en función del valor real total del inmueble. Cuando el valor del inmueble es hasta 150.000€, se aplica una reducción del 99%, cuando oscila de 150.000, 01€ a 300.000€, se aplica una reducción del 95% y cuando es de más de 300.000€, se aplica el 95%. Cuando la adquisición corresponda al cónyuge, la reducción será del 100% del valor en la base imponible con un límite de 600.000 €.

4º Reducción por la adquisición de fincas rústicas incluidas en la Red gallega de espacios protegidos. Siempre que la adquisición corresponda al cónyuge, descendientes o adoptados, ascendientes o adoptantes o colaterales, por consanguinidad hasta el tercer grado inclusive del causante, se practicará una reducción del 95% del mencionado valor. 5º Reducción para promover las agrupaciones de propietarios forestales. Se practicará una reducción del 99% del valor de dichas finca.

6º Reducción por la adquisición de bienes destinados a la creación o constitución de una empresa o negocio profesional. Se establece una reducción del 95 % de la base imponible del impuesto sobre sucesiones y donaciones, con un límite de 118.750 euros. En caso de que el/la causahabiente acredite un grado de discapacidad igual o superior al 33 %, el límite será de 237.500 euros.

5.15.- Comunidad Autónoma de Cataluña.

La normativa aplicable en la Comunidad Autónoma de Cataluña se encuentra en la Ley 19/2010, de 7 de junio, de la Comunidad Autónoma de Cataluña, de regulación del Impuesto

¹²⁵ Vid. Artículo 7 del Decreto Legislativo 1/2011, de 28 de julio.

sobre Sucesiones y Donaciones, modificado por la Ley 3/2011, de 8 de junio, y el Decreto 414/2011, de 13 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Las reducciones que se aplican en esta Comunidad Autónoma cuando tiene lugar una adquisición *mortis causa*, son las siguientes:

1º Reducción por parentesco¹²⁶. Se aplica la reducción que corresponda, en razón del grado de parentesco entre el adquirente y el causante:

a) Grupo I (adquisiciones por descendientes menores de veintiún años): 100.000 €, más 12.000 € por cada año de menos de veintiuno que tenga el causahabiente, hasta un límite de 196.000 €.

b) Grupo II: Para el cónyuge y descendientes mayores de veintiún años se aplica una reducción de 100.000 €, para el resto de descendientes de 50.000 € y para los ascendientes, 30.000 €.

c) Grupo III (adquisiciones por colaterales de segundo y tercer grado y por ascendientes y descendientes por afinidad): 8.000 €.

d) Grupo IV (adquisiciones por colaterales de cuarto grado o de grados más distantes y por extraños): no se aplica ninguna reducción por razón de parentesco.

2º Reducción por discapacidad¹²⁷. En las adquisiciones por causa de muerte por parte de personas con disminución física, psíquica o sensorial, con un grado de minusvalía igual o superior al 33%, se aplica una reducción de 275.000 €. Si el grado de minusvalía es igual o superior al 65%, la reducción es de 650.000 €.

3º Reducción para personas de la tercera edad¹²⁸. En las adquisiciones por causa de muerte por parte de personas del grupo II de setenta y cinco años o más se aplica una reducción de 275.000 €, pero esta reducción es incompatible con la reducción por discapacidad.

4º Reducción por seguros de vida¹²⁹. Procede aplicar una reducción del 100%, con un límite de 25.000 €, de las cantidades percibidas por los beneficiarios de contratos de seguros de vida, si su parentesco con el contratante muerto es el de cónyuge, de descendiente o de ascendiente.

5º Reducción por la adquisición de bienes y derechos afectos a una actividad económica¹³⁰. Se aplica una reducción del 95% del valor neto de los elementos patrimoniales afectos a una actividad empresarial o profesional del causante, en las adquisiciones por causa de muerte que

¹²⁶ Vid. Artículo 2 de la Ley 19/2010, de 7 de junio, de la Comunidad Autónoma de Cataluña, de regulación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

¹²⁷ Vid. Artículo 3 de la Ley 19/2010, de 7 de junio.

¹²⁸ Vid. Artículo 4 de la Ley 19/2010, de 7 de junio.

¹²⁹ Vid. Artículo 5 de la Ley 19/2010, de 7 de junio.

¹³⁰ Vid. Artículos 6 a 9 de la Ley 19/2010, de 7 de junio.

correspondan al cónyuge, a los descendientes, a los ascendientes o a los colaterales hasta el tercer grado del causante, tanto por consanguinidad o adopción como por afinidad.

6º Reducción por la adquisición de participaciones en entidades¹³¹. Se aplica una reducción del 95% del valor de las participaciones en entidades y será la reducción del 97% en el caso de adquisición de participaciones en sociedades laborales.

7º Reducción por la adquisición de participaciones en entidades por parte de personas con vínculos laborales o profesionales¹³². Los causahabientes que, sin tener relación de parentesco, adquieren participaciones en entidades, con cotización o sin cotización en mercados organizados, pueden disfrutar de la reducción del 95% del valor de las participaciones adquiridas.

8º Reducción por la adquisición de la vivienda habitual del causante¹³³. En las adquisiciones por causa de muerte que correspondan al cónyuge, a los descendientes, a los ascendientes o a los colaterales del causante, puede aplicarse a la base imponible una reducción del 95% del valor de la vivienda habitual del causante, con un límite de 500.000 € por el valor conjunto de la vivienda, que debe prorratearse entre los sujetos pasivos en proporción a su participación; en cualquier caso, el límite individual resultante del prorrateo entre los sujetos pasivos no puede ser menor de 180.000 €.

9º Reducción por la adquisición de determinadas fincas rústicas de dedicación forestal¹³⁴, Reducción por la adquisición de bienes del causante utilizados en la explotación agraria del causahabiente¹³⁵ y Reducción por la adquisición de bienes del Patrimonio Cultural¹³⁶ y del Patrimonio Natural¹³⁷. En las adquisiciones por causa de muerte que correspondan al cónyuge, a los descendientes, a los ascendientes o a los colaterales hasta el tercer grado del causante, puede aplicarse a la base imponible una reducción del 95% del valor de las fincas rústicas de dedicación forestal o del valor neto de los elementos patrimoniales utilizados en una explotación agraria o del valor de los bienes culturales o del valor de las fincas rústicas de dedicación forestal.

10º Reducción por sobreimposición decenal¹³⁸. Si unos mismos bienes o derechos son objeto, en un periodo máximo de diez años, de dos o más transmisiones por causa de muerte a favor del cónyuge, de los descendientes o de los ascendientes, en la segunda y ulteriores

¹³¹ Vid. Artículos 10 a 14 de la Ley 19/2010, de 7 de junio.

¹³² Vid. Artículos 15 y 16 de la Ley 19/2010, de 7 de junio.

¹³³ Vid. Artículos 17 a 19 de la Ley 19/2010, de 7 de junio.

¹³⁴ Vid. Artículos 20 y 21 de la Ley 19/2010, de 7 de junio.

¹³⁵ Vid. Artículos 22 a 24 de la Ley 19/2010, de 7 de junio.

¹³⁶ Vid. Artículos 25 y 26 de la Ley 19/2010, de 7 de junio.

¹³⁷ Vid. Artículos 27 y 28 de la Ley 19/2010, de 7 de junio.

¹³⁸ Vid. Artículo 29 de la Ley 19/2010, de 7 de junio.

transmisiones debe practicarse en la base imponible, con carácter alternativo, la reducción que resulte más favorable entre las dos reducciones siguientes:

a) Una reducción de cuantía equivalente al importe de las cuotas del ISD satisfechas por razón de las precedentes transmisiones por causa de muerte.

b) La reducción que resulte de la aplicación de la siguiente escala:

-Una reducción del 50% del valor real de los bienes y derechos si la transmisión se produce en el año natural siguiente a la fecha de la anterior transmisión.

-Una reducción del 30% del valor real de los bienes y derechos si la transmisión se produce tras transcurrir un año natural y antes de transcurrir cinco años naturales desde la fecha de la anterior transmisión.

-Una reducción del 10% del valor real de los bienes y derechos si la transmisión se produce tras transcurrir cinco años naturales desde la fecha de la anterior transmisión.

5.16.- Comunidad Foral de Navarra.

Su normativa aplicable se encuentra en la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, el Decreto Foral Legislativo 250/2002, de 16 de diciembre, el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y el Decreto Foral 16/2004, de 26 de enero.

En las adquisiciones *mortis causa* estarán exentas¹³⁹: las adquisiciones de fincas rústicas o explotaciones agrarias, las adquisiciones de las obligaciones y bonos de caja emitidos por los Bancos industriales o de negocios y las adquisiciones que el cónyuge o miembro de pareja estable de la persona fallecida, o bien los parientes de ésta por consanguinidad que sean descendientes o ascendientes, de cualquier grado en ambos casos, o colaterales hasta el tercer grado inclusive, y también los adoptados o adoptantes de ella, efectúen de una empresa individual, de un negocio profesional o de participaciones en entidades. Asimismo estará exenta la adquisición hereditaria de derechos de usufructo sobre aquéllos.

Las adquisiciones *mortis causa* del pleno dominio o de la nuda propiedad¹⁴⁰, de terrenos declarados como espacios naturales protegidos o propuestos como lugares de Interés Comunitario de la Red ecológica europea Natura 2000, disfrutarán de una reducción en la base imponible del Impuesto del 95 por 100. Igual reducción se practicará en la extinción del usufructo.

¹³⁹ Vid. Artículo 11 del Decreto Foral 250/2002, de 16 de diciembre.

¹⁴⁰ Vid. Artículo 30 del Decreto Foral 250/2002, de 16 de diciembre.

5.17.- Comunidad Autónoma del País Vasco.

La normativa aplicable se encuentra en la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco. Así mismo, cada provincia que compone el País Vasco, tiene su propia legislación. Álava se regula por la Norma Foral 25/1989, de 24 de abril, modificada por Norma Foral 8/2003, de 17 de marzo, Guipúzcoa por la Norma Foral 3/1990, de 11 de enero, modificada por Norma Foral 3/2003, de 18 de marzo y Vizcaya por Decreto Foral Normativo 3/1993, de 22 de junio, modificado por Norma Foral 7/2002, de 15 de octubre.

Corresponderá una exacción¹⁴¹ a la Diputación Foral competente por razón de territorio cuando tenga lugar adquisiciones *mortis causa* y las cantidades percibidas por los beneficiarios de seguros sobre la vida para caso de fallecimiento, cuando el causante tenga su residencia habitual en el País Vasco a la fecha del devengo.

5.18.- Ciudad Autónoma de Ceuta y Melilla.

Ceuta y Melilla disponen de una bonificación¹⁴² de la cuota del 50% de este impuesto derivadas de adquisiciones *mortis causa* y las cantidades percibidas por los beneficiarios de seguros sobre la vida, que se acumulen al resto de bienes y derechos que integran la porción hereditaria del beneficiario, siempre que el causante hubiera tenido su residencia habitual a la fecha del devengo en Ceuta o Melilla y durante los cinco años anteriores, contados fecha a fecha, que finalicen el día anterior al del devengo. No obstante, se elevará al 99% para los causahabientes comprendidos en los grupos I y II.

6.- CLASIFICACIÓN Y VALORACIÓN DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS EN ATENCIÓN A LOS BENEFICIOS FISCALES TRATADOS.

6.1.- Clasificación.

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es un tributo estatal que se ha cedido a las Comunidades Autónomas, con el fin de que ellas puedan financiar la sanidad, la educación y las políticas sociales. Para ello, la tributación se fija atendiendo a la relación de parentesco con el heredero. Las Comunidades Autónomas, lo que han ido haciendo, es establecer mejoras en las reducciones y bonificaciones dispuestas en la legislación estatal en las adquisiciones *mortis causa*. Motivo que nos permite poder hacer una clasificación de las Comunidades Autónomas, atendiendo a las bonificaciones en la cuota tributaria.

¹⁴¹ Vid. Artículo 12 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

¹⁴² Vid. Artículo 23 bis de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Hay Comunidades Autónomas en las que se aplica una bonificación en la cuota tributaria sin ninguna limitación, como es el caso de Ceuta, Melilla, Madrid, Cantabria y Murcia, donde se aplica una bonificación del 99%, de Canarias donde se aplica un 99,9% y de Castilla-La Mancha, que aplica un 95%. Mientras que en otras Comunidades Autónomas como, Baleares y Extremadura, también se aplica una bonificación del 99%, pero limitada a las adquisiciones *mortis causa* de descendientes menores de 21 años. En Extremadura, para los descendientes, adoptados de 21 años o más, cónyuges, ascendientes, ascendientes y adoptantes, se aplicará una bonificación del 99%,95% o 90% de la cuota tributaria con la limitación de que la Base Imponible no supere los 175.000€, 325.000€ y 600.000€, respectivamente.

Otra Comunidad Autónoma donde también se aplica una bonificación de la cuota del 99% es en La Rioja, pero tiene una limitación consistente en que la Base Imponible tiene que ser igual o inferior a 500.000€. Al igual que Asturias, que aplica una bonificación del 100% en la cuota, pero con la limitación de que la Base Imponible sea igual o inferior a 150.000€ y el patrimonio preexistente del heredero no sea superior a 402.678,11€. Otra comunidades con limitación, es Aragón, que establece una bonificación en la cuota tributaria del 65%, pero con la limitación de que la Base Imponible sea igual o inferior a 100.000€ y el patrimonio preexistente del sujeto pasivo no exceda de 100.000€.

La Comunidad Valenciana, no establece limitación alguna, pero la bonificación que dispone es del 75% en las adquisiciones de hijos menores de 21 años y del 50%, para los hijos mayores de 21 años, el cónyuge y los ascendientes.

Por el contrario, nos encontramos con Andalucía, en la que se establece un límite exento de 250.000€ por heredero, pero en el caso, de que se supere esa cifra, hay que tributar por toda la cantidad percibida.

Para finalizar, tenemos a Navarra, que es la única Comunidad Autónoma en la que las adquisiciones *mortis causas* están exentas y no tiene ninguna limitación.

Una mejora de la reducción de la Base Imponible, es la adquisición *mortis causa* de la vivienda habitual de la persona fallecida, la cual numerosas Comunidades Autónomas la contemplan en su regulación. Ello nos permite poder realizar una clasificación de las Comunidades Autónomas.

Andalucía contempla en su regulación un porcentaje de reducción del 99-99% del valor de la adquisición, al igual que Aragón y Cantabria, donde su reducción es del 99%, en Extremadura, del 100% y en La Rioja del 95%.

También nos encontramos con otras Comunidades Autónomas, que establecen limitaciones. Es el caso de Asturias, que contempla en su regulación la reducción, pero lo hace marcando

distintos porcentajes atendiendo al valor real del inmueble, oscilando entre un 99% para valores de menos de 90.000€ hasta el 95%, cuando el valor es superior a 240.000€. Igual ocurre en Galicia, que se practicará una reducción con un límite de 600.000€, aplicando el porcentaje que corresponda en función del valor del inmueble, que oscila entre una reducción del 99% en los casos donde el valor es de hasta 150.000€ hasta un 100%, cuando el valor es superior a 600.000€.

Además, hay otras Comunidades Autónomas que contemplan dicha reducción, pero establecen una limitación para cada sujeto pasivo. Tal como ocurre en Baleares, que dispone de una reducción del 100% del valor de la vivienda del causante, pero con la limitación de 180.000€ por cada sujeto pasivo. Igual que en Canarias, donde hay una reducción de 99% del valor de la vivienda, pero limitada a 200.000€ por cada sujeto pasivo. En Madrid se contempla una reducción del 95%, pero con la limitación de que no puede exceder de 123.000€ por cada sujeto pasivo. En el caso de Valencia, se fija una reducción del 95%, pero limitada a 150.000€ por cada sujeto pasivo. En Cataluña, se establece una reducción del 95% del valor del inmueble del causante, con el límite de 500.000€ que debe prorratearse entre los sujetos pasivos y el límite individual no puede ser menor de 180.000€.

Es importante destacar, que otras Comunidades Autónomas no contempla es su regulación una mejora en las adquisiciones *mortis causa* para la adquisición de la vivienda habitual del causante, tales como, Castilla – León, Castilla – La Mancha y Murcia.

6.2.- Valoración.

La facultad normativa que el Estado le ha otorgado a las Comunidades Autónomas, ha dado lugar a que haya un sistema normativo diferente en cada una de ellas, debido, a que hay una desigualdad en reducciones, deducciones y bonificaciones¹⁴³, lo que ha provocado que determinados beneficios fiscales sean exclusivos a los residentes de una Comunidad Autónoma determinada.

Como consecuencia de la cesión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones a las Comunidades Autónomas, son ellas, las que tienen que garantizar el principio de igualdad, mediante el alcance y la intensidad de las competencias tributarias que se les han transferido¹⁴⁴, pero no lo están haciendo, debido a que han creado numerosos beneficios y

¹⁴³ TALLÓN TABOADA, J.M., NAVARRO MIR, P., “La discriminación de trato en el impuesto sobre sucesiones y donaciones en función del territorio de residencia del sujeto pasivo desde la perspectiva constitucional y del derecho europeo”, en *Revista Quincena Fiscal*, núm.10/2014, Ed. Aranzadi, S.A.U., Madrid, 2014, pg. 2.

¹⁴⁴ SÁNCHEZ LÓPEZ, M.E., “Una Posible Reforma del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones a la Luz de los Principios Constitucionales”, op. cit., pg.4.

deducciones fiscales, lo que ha originado, que la base del tributo se reduzca considerablemente, como consecuencia de haber fijado una regulación menos gravosa que la estatal.

Originariamente, la cesión se realizó para que las Comunidades Autónomas pudieran diseñar el tributo en sus competencias, pero no para que se anulara el impuesto, lo que nos hace pensar, en que el legislador autonómico tiene un propósito distinto al del Estado cuando se le concedió la facultad de regular el Impuesto de Sucesiones y Donaciones en su territorio; además, de que está renunciando a una legítima recaudación. Por ello, considero que es el Estado quien debería de haber conservado la competencia para fijar la tarifa, las reducciones, las deducciones y las bonificaciones, para que sean comunes en todo el Estado y no se llegue a la situación de desigualdad con la que contamos en la actualidad, porque, no es lógico pagar una cuota tributaria muy elevada en una región y otra de muy pequeña cuantía por un hecho similar en otra Comunidad Autónoma.

Ante la situación actual que nos encontramos, el Estado debería de determinar el alcance de la cesión a las Comunidades Autónomas, fijando como pueden hacer uso de sus competencias normativas. Aunque sea un impuesto cedido, tiene que haber más implicación del Estado, para evitar desigualdades tan grandes entre la población española evitando así, que resulte dañado el principio de igualdad de los españoles. En este sentido, se pronuncia la Sentencia del Tribunal Constitucional 54/2006, de 27 de febrero, donde en su Fundamento Jurídico nº6 dispone: *"(...) conforme a reiterada doctrina de este Tribunal, el principio de igualdad «ante o en la Ley» impone al legislador el deber de dispensar un mismo tratamiento a quienes se encuentran en situaciones jurídicas iguales, con prohibición de toda desigualdad que, desde el punto de vista de la finalidad de la norma cuestionada, carezca de justificación objetiva y razonable, o que resulte desproporcionada en relación con dicha finalidad. En este sentido, hemos señalado reiteradamente que lo que prohíbe el principio de igualdad, en suma, son las desigualdades que resulten artificiosas o injustificadas por no venir fundadas en criterios o juicios de valor generalmente aceptados; y que para que sea constitucionalmente lícita la diferencia de trato, las consecuencias jurídicas que se deriven de tal distinción deben ser proporcionadas a la finalidad perseguida, de suerte que se eviten resultados excesivamente gravosos o desmedidos"*. Por ello, hay que intentar encontrar un equilibrio entre la autonomía de las Comunidades Autónomas y la igualdad de los contribuyentes.

Igualmente, es el Estado quien tiene prohibir que las Comunidades Autónomas fijen bonificaciones elevadas en la cuota porque debido a ello, pierden ingresos.

Así mismo, con la finalidad de que los contribuyentes que reciben herencias que no son líquidas puedan atender sus obligaciones tributarias, se les debería de facilitar fraccionamientos y aplazamientos, con el objetivo de que no tengan que renunciar a los bienes que legítimamente les corresponde por herencia.

Igualmente sería recomendable, que se tenga en consideración el patrimonio preexistente del contribuyente con el fin de que contribuya en mayor medida aquellos que además de tener un patrimonio importante, van a ser beneficiados por la recepción de una riqueza que han obtenido.¹⁴⁵

7.- CONCLUSIONES.

I. Nos encontramos ante un impuesto que desde el año 6 D.C, está presente en la sociedad y que ha ido evolucionando a lo largo de la historia, recibiendo distintos nombres y teniendo distintos tipos de gravamen. Es un impuesto que el Estado creó con el fin de gravar las transmisiones hereditarias.

II. Inicialmente era un impuesto que era competencia exclusiva del Estado, pero cuando se aprobó la Constitución Española de 1978, se reconoce la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas, motivo que da lugar a que haya impuestos cuya recaudación se ceda junto con ciertas competencias normativas, tal como, fue el caso del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

III. Algunas de las CCAA, tales como Madrid, Asturias y Baleares, aprovechando su capacidad normativa, han eliminado prácticamente el gravamen, porque han establecido una bonificación del 99% de la cuota. De hecho, en casi todas las Comunidades Autónomas se han creado nuevas reducciones y se han ampliado las que el Estado establecía.

IV. El sistema de financiación de las Comunidades Autónomas con el que contamos en la actualidad, genera inseguridad jurídica y desigualdad entre los españoles y las Comunidades Autónomas, siendo por ello, insolidario, insuficiente y descoordinado.

V. En la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas de 1980, el sistema de financiación era más respetuoso con los principios constitucionales, porque las Comunidades Autónomas se sustentaban de las transferencias del Estado; así mismo, debido a la territorialización, el Estado ha tenido una pérdida de recursos. Por ello, considero que para que sea un impuesto equitativo sin dar lugar a desigualdades entre los españoles, deberían de establecerse las mismas reducciones y bonificaciones en todas las Comunidades Autónomas,

¹⁴⁵ VARONA ALABERN, J.E., “Razones constitucionales para la rehabilitación y la necesaria reforma del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”, Revista Quincenal Fiscal núm.16/2014, Ed. Aranzadi, S.A.U., Madrid, 2014, pg. 27.

limitando para ello, las competencias normativas de las CCAA, estableciendo límites mínimos y máximos. Lo que generaría igualdad y evitaría, que muchos ciudadanos, cambien su domicilio de Comunidad Autónoma, con el fin de evitar su obligación de tributar.

VI. Es necesario que tenga lugar una reforma el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en la cual, el Estado establezca las reducciones, deducciones y bonificaciones, y no se vea perjudicado el principio de igualdad tributaria que consagra la Constitución Española en su art.31.1. para todos los españoles.

VII. Si el Estado establece límites máximos y mínimos, las Comunidades Autónomas podrían optar por unos u otros, de tal forma, que existiría autonomía financiera para establecer sus ingresos por parte de las Comunidades Autónomas (ya que tendrían facultades normativas), pero los límites garantizarían la igualdad de trato para todos los españoles.

BIBLIOGRAFÍA

- APARICIO PÉREZ, A., *Gravámenes Sucesorios. Aplicación en el ámbito estatal, autonómico y local*, Ed. Dykinson, S.L., Madrid, 2014.
- BARBERENA BELZUNCE, I. y MENÉNDEZ GARCÍA, G., *Los Tributos de las Comunidades Autónomas*, Ed. Aranzadi, S.A.U., Madrid, 2015.
- CAZORLA PRIETO, L. y MONTEJO VELILLA, S., *El Impuesto de Sucesiones y Donaciones*, Ed. Civitas, S.A., Madrid, 1991.
- CHECA GONZÁLEZ, C., *Propuestas para un Nuevo Modelo de Financiación de las Comunidades Autónomas de Régimen Común, en materia de Impuestos Propios y Cedidos*, Ed. Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, Navarra, 2008.
- COMÍN, F., VALLEJO, R., *La Reforma Tributaria de Alejandro Mon de 1945*, Seminario de Economía del Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986.
- ESTAPÉ RODRIGUEZ, F., *La reforma tributaria de 1845*, Instituto de Estudios Fiscales, Ed. Ministerio de Hacienda, Madrid, 1971.
- GOROSABEL REBOLLEDA, J.M., *Grandes Tratados. Fiscalidad Práctica 2017. IRPF, Patrimonio y Sucesiones y Donaciones*, Ed. Aranzadi, S.A.U., Madrid, 2017.
- MANRESA Y NAVARRO, J.M., *Comentarios al Código Civil Español*, Ed. Centro de Enseñanza y Publicaciones, S.A., Madrid, 1951, Tomo VI.
- MARTIN QUERALT, J., TEJERIZO LÓPEZ, J. M., CAYÓN GALIARDO, A., *Manual del Derecho Tributario. Parte Especial*, Ed. Aranzadi, Madrid, 2015.
- SÁNCHEZ LÓPEZ, M.E., “Una Posible Reforma del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones a la Luz de los Principios Constitucionales”, *Revista Quincenal Fiscal* num.18/2015, Ed. Aranzadi, S.A.U., Madrid, 2015.
- TALLÓN TABOADA, J.M. y NAVARRO MIR, P., “La discriminación de trato en el impuesto sobre sucesiones y donaciones en función del territorio de residencia del sujeto pasivo desde la perspectiva constitucional y del derecho europeo”, *Revista Quincenal Fiscal*, núm.10/2014, Ed. Aranzadi, S.A.U., Madrid, 2014.
- VARONA ALABERN, J.E., “Razones constitucionales para la rehabilitación y la necesaria reforma del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”, *Revista Quincenal Fiscal*, núm.16/2014, Ed. Aranzadi, S.A.U., Madrid, 2014.

NORMATIVA.

- Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
- Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos.
- Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.
- Decreto Foral 250/2002, de 16 de diciembre.
- Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre, del Gobierno de Aragón, que aprueba el texto Refundido de las disposiciones de la Comunidad Autónoma en materia de tributos cedidos, modificado por la Ley 10/2015, de 28 de diciembre, de medidas para el mantenimiento de los servicios públicos en la Comunidad Autónoma de Aragón.
- Sentencia del Tribunal Constitucional 54/2006, de 27 de febrero.
- Decreto Legislativo 62/2008, de 19 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Medidas Fiscales en materia de Tributos cedidos por el Estado.
- Decreto Legislativo 1/2009, de 21 de abril, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes dictadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en materia de tributos cedidos.
- Decreto Legislativo 1/2009, de 1 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos.
- Ley 19/2010, de 7 de junio, de la Comunidad Autónoma de Cataluña, de regulación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
- Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, del Consejo de Gobierno, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado.
- Decreto Legislativo 1/2010, de 5 de noviembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes en la Región de Murcia en materia de tributos cedidos, modificado por Ley 1/2017, de 9 de enero, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia para el ejercicio 2017.
- Decreto Legislativo 1/2011, de 28 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos por el Estado.
- Decreto Legislativo 1/2013, de 21 de mayo, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de tributos

cedidos por el Estado, modificado por Ley 8/2016, de 12 de diciembre, de medidas tributarias, patrimoniales, financieras y administrativas de la Comunidad Autónoma de Extremadura.

- Decreto Legislativo 1/2013, de 12 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos.

- Ley 8/2013, de 21 de noviembre, de Medidas Tributarias de Castilla-La Mancha.

- Decreto Legislativo 1/2014, de 6 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la CCAA de las Illes Balears en Materia de Tributos Cedidos por el Estado.

- Decreto Legislativo 2/2014, de 22 de octubre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales del Principado de Asturias en materia de tributos cedidos por el Estado, modificado por la Ley del Principado de Asturias 6/2016, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales para 2017.

- Ley 3/2017, de 31 de marzo, de Medidas Fiscales y Administrativas para el año 2017.